

УДК 657.422.7

В. Н. Познякевич¹, М. С. Радченко²

Учреждение образования «Барановичский государственный университет», Министерство образования Республики Беларусь, ул. Войкова, 21, 225404 Барановичи, Республика Беларусь, +375 (163) 48 73 97,

¹victory2310@mail.ru, ²joy6922753@mail.ru

ЗАПАСЫ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКЕ

Рассмотрены запасы с учётом произошедших изменений в системе бухгалтерского учёта и отчётности в связи с реформированием в соответствии с тенденциями их развития на региональном и международном уровнях, проанализированы подходы к определению запасов в разных странах, а также с точки зрения разных экономических наук, и особенности их отражения в бухгалтерской отчётности разных стран. Определены характеристики запасов как объекта бухгалтерского учёта.

Ключевые слова: учёт запасов; МСФО; бухгалтерская отчётность; состав запасов.

Библиогр.: 16 назв.

V. N. Poznyakevich¹, M. S. Radchenko²

Baranovichi State University, Ministry of Education of the Republic of Belarus, 21, Voykova str., 225404 Baranovichi, Belarus, +375 (163) 48 73 97, ¹victory2310@mail.ru, ²joy6922753@mail.ru

INVENTORY AS AN OBJECT OF ACCOUNTING IN DOMESTIC AND FOREIGN PRACTICE

The article deals with inventory on the basis of considering the changes in the system of accounting and statements in connection with their reform in line with the trends in their development at the regional and international levels, approaches to the definition of inventory in different countries and from the perspective of different economic sciences and features of their reflections in the financial statements of different countries are analyzed, the characteristics of the inventory as an object of accounting are identified.

Key words: accounting for inventory; IFRS; financial statements; the structure of inventory.

Ref.: 16 titles.

Введение. В бухгалтерской отчётности, содержание которой постоянно уточняется, дополняется и приближается к Международным стандартам финансовой отчётности (далее — МСФО), произошли существенные изменения, коснулись они и такого объекта бухгалтерского учёта, как запасы. Необходимость эффективного использования материальных и финансовых ресурсов, иммобилизованных в запасы, требует глубоких теоретических исследований сущности и состава данной категории.

Методология и методы исследования.

В ходе написания статьи применялись общенаучные методы исследований (анализ, синтез, системный и комплексный подходы, абстрактно-логический метод), а также выборочное наблюдение и сравнение.

Организация исследования. Результаты изучения и обобщения мнений отечественных и зарубежных экономистов о теоретической сущности понятия «запасы» свидетельствуют, что в настоящее время в эконо-

мической науке отсутствует единая позиция в понимании их сущности и состава как объекта бухгалтерского учёта. Многообразие подходов к определению экономической сущности категории «запасы» позволяет судить о наличии или отсутствии некоторых различий в смысловой нагрузке, вкладываемой в данное понятие теми или иными авторами.

В системе статистики государственных финансов понятие запасов широкое. К ним относят имеющиеся у институциональной единицы на определённый момент времени активы и обязательства, а также соответствующую чистую стоимость активов этой единицы, которая равна разности между общей суммой активов и общей суммой обязательств. В статистике финансов выделяют отдельную группу активов — запасы материальных оборотных средств, под которыми подразумевают товары и услуги, хранимые производителями для продажи, использования в производстве или иного применения в будущем, при этом к ним относят стратегические запасы и прочие запасы материальных оборотных средств (сырьё и материалы, незавершённое производство, готовая продукция, товары для перепродажи). В Системе национальных счетов запасы — это наличие активов или обязательств на тот или иной момент времени [1]. Учитывая специфику бухгалтерского учёта и отчётности, к запасам относят ту группу нефинансовых активов, которая объединена в Системе национальных счетов в категорию «запасы материальных оборотных средств», а в системе статистики государственных финансов — в категорию «прочие запасы материальных оборотных средств» [2].

С точки зрения такой науки, как логистика, термин «запас» применяется только в приложении к материальным потокам [3, с. 87], при этом к совокупным запасам организаций-производителей относят производственные запасы, запасы незавершённого производства и сбытовые запасы [4].

С позиции бухгалтерского учёта к обоснованию сущности и состава запасов, а также к их признанию в качестве объекта бухгал-

терского учёта применяется другой подход. Согласно пункту 2 Инструкции по бухгалтерскому учёту запасов № 133, утверждённой постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 года в редакции от 27 апреля 2011 года № 25 [5], в качестве запасов принимаются «активы, учтённые в составе средств в обороте, приобретённые и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнении работ, оказании 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». Таким образом, к запасам относятся: 1) сырьё, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара; 2) инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные сооружения и приспособления (отдельные предметы в составе средств в обороте); 3) животные на выращивании и откорме; 4) незавершённое производство; 5) готовая продукция; 6) товары (пункт 3) [6]. Запасы в данном случае понимаются в более широком аспекте, нежели просто сырьё и материалы, необходимые для производственного процесса.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учёта в Российской Федерации рассматриваемое понятие «запасы» означает следующее: «материально-производственные запасы — активы, используемые в качестве сырья, материалов при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); предназначенные для продажи; используемые для управленческих нужд организации, при этом готовая продукция и товары являются частью материально-производственных запасов» [7]. В российском бухгалтерском балансе к запасам относятся:

при этом готовая продукция и товары являются частью материально-производственных запасов» [7]. В российском бухгалтерском балансе к запасам относятся: сырьё, материалы и другие аналогичные ценности; животные на выращивании и откорме; затраты в незавершённом производстве (издержках обращения); готовая продукция и товары для перепродажи; товары отгруженные; расходы будущих периодов; прочие запасы и затраты [8]. Национальный стандарт финансовой отчётности для коммерческих предприятий 7 «Запасы» Туркменистана определяет запасы как «активы, предназначенные для реализации в ходе обычной деятельности; находящиеся в процессе производства для такой реализации; или находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг» [9]. При этом к запасам в данном стандарте относятся товары, купленные и предназначенные для перепродажи, здания, оборудование и другое имущество, предназначенные для перепродажи; готовая продукция или незавершённое производство предприятия, включая сырьё и материалы, предназначенные для использования в процессе производства; затраты на оказание услуг (у поставщиков услуг), в отношении которых предприятие ещё не признало связанные с ним доходы (выручку) [10]. В Украине под запасами понимают активы, которые: содержатся для дальнейшей продажи при условиях обычной хозяйственной деятельности; находятся в процессе производства с целью дальнейшей продажи продукта производства; содержатся для потребления во время производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также управления предприятием [11]. При этом в бухгалтерском балансе Украины в составе оборотных активов имеются такие статьи, как «производственные запасы», «текущие биологические активы», «незавершённое производство», «готовая продукция», «товары», а сам термин «запасы» в балансе не упоминается [12]. В США в качестве запасов рас-

считываются «активы, предназначенные для продажи на протяжении одного обычного делового цикла или использования в течение одного производственного цикла» [13, с. 405]. В зарубежной практике и в МСФО рассматриваемый вид активов обозначается термином *inventory* (товарно-материальные запасы), к которым применительно к производственным компаниям относят запасы сырья и материалов, незавершённое производство и запасы готовой продукции [14, с. 136].

Согласно МСФО 2 «Запасы» запасы рассматриваются как «активы в форме сырья и материалов для использования в производстве товаров и оказания услуг или предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности либо использования в процессе производства для такой продажи» [15]. Таким образом, МСФО 2 «Запасы» выделяет отдельный элемент — «запасы», который объединяет производственные запасы и товары (включая произведённые самостоятельно), но, в отличие от российской практики, их не классифицируют как «материально-производственные запасы».

Результаты исследования и их обсуждение. В отличие от бухгалтерского баланса, применяемого в Российской Федерации, в бухгалтерском балансе коммерческих организаций Республики Беларусь расходы будущих периодов не рассматриваются в качестве запасов, а приведены как отдельная статья в разделе II бухгалтерского баланса «Краткосрочные активы». В отличие от Туркменистана, в Республике Беларусь здания, оборудование и другое имущество, предназначенные для перепродажи, не включаются в состав запасов и приводятся по отдельной строке 220 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» в разделе II бухгалтерского баланса «Краткосрочные активы» [16]. Кроме того, в отличие от баланса, применяемого в Украине, в балансе организаций Республики Беларусь к запасам также отнесены товары отгруженные. Особенностью

является и то, что в отечественном учёте, с принятием постановления Министерства финансов Республики Беларусь № 50 от 29 июня 2011 года, на отдельном субсчёте к счёту 10 «Материалы» учитываются почтовые марки, оплаченные авиабилеты и другие аналогичные документы в сумме фактических затрат на их приобретение, таким образом, денежные документы рассматриваются как часть запасов [17].

В балансе, составленном по МСФО, отсутствует категория «товары отгруженные», которая предполагает применение метода признания выручки от реализации «по оплате». В действующем бухгалтерском балансе коммерческих организаций Республики Беларусь «товары отгруженные» включены в запасы. Для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции, товаров, выручка от реализации которых определённое время не может быть признана в бухгалтерском учёте, в Республике Беларусь действующим планом счетов предназначен счёт 45 «Товары отгруженные» [18]. В то же время, согласно пункту 17 Инструкции по бухгалтерскому учёту доходов и расходов № 102 от 30 сентября 2011 года с изменениями и дополнениями от 14 декабря 2012 года № 74, выручка от реализации продукции, товаров признаётся в бухгалтерском учёте по методу начисления [19]. Такие же критерии признания выручки закреплены в МСФО 18 «Выручка» и в новой редакции Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учёте и отчётности» [20] и соответствуют методу определения выручки «по отгрузке». Поэтому в МСФО категория «товары отгруженные» не упоминается, но вместо этого в бухгалтерском балансе предусмотрено отражение дебиторской задолженности по отгруженным, но не оплаченным запасам.

Имеются различия и в отражении в бухгалтерском балансе расходов будущих периодов. Согласно действующему плану счетов бухгалтерского учёта Республики Беларусь, данные расходы отражаются на счёте 97 «Расходы будущих периодов», и к ним относятся расходы, связанные с освоением и подготовкой

производств новых видов продукции и технологических процессов, расходы на освоение новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), расходы на горно-подготовительные работы, расходы на рекультивацию земель, другие расходы, произведённые в отчётном периоде, но относящиеся к будущим периодам. В МСФО понятие «расходы будущих периодов» отсутствует, но возможность признания в активе затрат, относящихся к будущим, присутствует, в международной практике данная статья бухгалтерского учёта соответствует статье «Отложенные расходы» или «Предоплаченные расходы» и отражается отдельно от запасов [21]. К предоплаченным расходам согласно международной практике относят также авансы, выданные поставщикам и подрядчикам, отражаемые в бухгалтерском балансе Республики Беларусь в составе дебиторской задолженности [22]. Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам, предназначены, как правило, для приобретения сырья и материалов, по своему характеру отличаются от дебиторской задолженности, которая, в отличие от них, быстрее трансформируется в денежные средства, следовательно, правильным будет отражать их раздельно.

Заключение. Наличие различных трактовок и применение разных терминов в нормативных правовых актах Республики Беларусь, Украины, Туркменистана, США и Российской Федерации, а также разный состав активов, относимых к запасам, отражает реально существующую сложность содержания категории «запасы». Из-за отсутствия единого мнения как среди учёных, так и в нормативных правовых актах о содержании и экономической сущности понятия «запасы», нет единого порядка отражения запасов в бухгалтерском учёте и в бухгалтерском балансе.

Обобщение взглядов отечественных и зарубежных учёных-экономистов, а также рекомендаций МСФО позволило сделать вывод, что запасы — обобщённое понятие, объединяющее в себе активы краткосрочного

характера, которые: 1) поступили на склад организации, но ещё не вовлечены в производственный процесс; 2) используются в производственном процессе; 3) находятся на складе организации и предназначены для реализации.

Среди учёных существует и другая точка зрения относительно сущности запасов. Так, постоянный запас готовой продукции и незавершённого производства А. П. Рудановский трактовал как «внеоборотные средства» [23, с. 88—89]. Однако мы не поддерживаем данный подход, поскольку это противоречит сущности запасов как активов краткосрочного характера, потребляемых за один производственный цикл (за исключением отдельных предметов в составе средств в обороте).

Список цитируемых источников

1. Система национальных счетов 2008 / Европ. комиссия, Междунар. валют. фонд, Организация экон. сотрудничества и развития, Всемир. банк. Нью-Йорк : ООН, 2012. 764 с.
2. Там же.
3. Основы логистики / под ред. В. В. Щербакова. СПб. : Питер, 2009. 432 с.
4. Там же. С. 94.
5. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учёту запасов и признании утратившим силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 12 нояб. 2010 г., № 133 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 27 апр. 2011 г. № 25 // КонсультантПлюс. Беларусь. Версия 4000.00.18 / ООО «Юрспектр», Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2014.
6. Там же.
7. Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов Рос. Федерации, 9 июня 2001 г., № 44н : в ред. от 25 окт. 2010 г. № 132н // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «КонсультантПлюс». М., 2014.
8. Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов Рос. Федерации 6 июля 1999 г., № 43н : в ред. от 18 сент. 2006 г. № 115н, от 8 нояб. 2010 г. № 142н // Положения по бухгалтерскому учёту. URL: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2010/PBU_4.pdf (дата обращения: 07.12.2014).
9. Национальный стандарт финансовой отчётности для коммерческих предприятий 7 «Запасы» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Туркменистана от 6 марта 2012 г., № 633 // Нац. стандарты финанс. отчётности для коммерч. предприятий. URL: <http://www.minfin.gov.tm/addhtml/buhnsfo.html> (дата обращения: 28.06.2013).
10. Там же.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Электронный ресурс] : наказ М-ва фінансів України від 20 жовтня 1999 р., № 246 // Положения по бухгалт. учёту. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533 (дата обращения: 07.12.2014).
12. Там же.
13. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах / Я. В. Соколов [и др.] ; отв. ред. Ф. Ф. Бутынец. М. : ТК Велби : Проспект, 2007. 672 с.
14. Antony R. N., Ruce J. S. Accounting, principles. 7th. ed. Chicago : IRWING, 1995. 686 p.
15. Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] / Тексты МСФО на рус. яз. URL: http://www.dipifr.info/lib_files/standards/rus/rus_ifrs_010109/ias2.pdf (дата обращения: 15.05.2014).
16. Национальный стандарт финансовой отчётности для коммерческих предприятий 7 «Запасы» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Туркменистана от 6 марта 2012 г., № 633 // Нац. стандарты финанс. отчётности для коммерч. предприятий. URL: <http://www.minfin.gov.tm/addhtml/buhnsfo.html> (дата обращения: 28.06.2013) ; Об установлении форм бухгалтерской отчётности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчётности и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февр. 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 дек. 2008 г. № 187 [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 31 окт. 2011, № 111 // КонсультантПлюс. Беларусь. Версия 4000.00.18 / ООО «Юрспектр», Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2014.
17. Об установлении форм бухгалтерской отчётности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчётности и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февр. 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 дек. 2008 г. № 187 [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 31 окт. 2011, № 111 // КонсультантПлюс. Беларусь. Версия 4000.00.18 / ООО «Юрспектр», Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2014 ; Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учёта, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учёта и признании утратившими силу некото-

рых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2011. № 8/24548.

18. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учёта, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учёта и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2011. № 8/24548.

19. Инструкция по бухгалтерскому учёту доходов и расходов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 30 сент. 2011 г., № 102 : в ред. 31 дек. 2013 г. № 96 // КонсультантПлюс. Беларусь. Версия 4000.00.18 / ООО «Юрспектр», Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2014.

20. Сапожникова Н. Г. Волкова Ю. Б. Проблемы формирования систематизированной информации о запасах в отечественной и зарубежной финансовой отчётности // Междунар. бухгалт. учёт. 2012. № 29 (227). С. 2—8.

21. О бухгалтерском учёте и отчётности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 // КонсультантПлюс. Беларусь. Технология 3000 / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2013.

22. Об установлении форм бухгалтерской отчётности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчётности и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февр. 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 дек. 2008 г. № 187 [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 31 окт. 2011, № 111 // КонсультантПлюс. Беларусь. Версия 4000.00.18 / ООО «Юрспектр», Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь.

Поступила в редакцию 30.03.2015.