

Министерство образования Республики Беларусь
Учреждение образования
«Полоцкий государственный университет»

**УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ:
МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ**

Электронный сборник статей

II Международной научно-практической конференции,
посвященной 50-летию Полоцкого государственного университета

(Новополоцк, 7–8 июня 2018 г.)

Новополоцк
Полоцкий государственный университет
2018

Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты
[Электронный ресурс] : электронный сборник статей II международной научно-практической конференции, посвященной 50-летию Полоцкого государственного университета, Новополоцк, 7–8 июня 2018 г. / Полоцкий государственный университет. – Новополоцк, 2018. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

Впервые материалы конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» были изданы в 2012 году (печатное издание).

Рассмотрены демографические и миграционные процессы в контексте устойчивого развития экономики; обозначены теоретические основы, практические аспекты управления человеческими ресурсами; выявлены и систематизированы драйверы инклюзивного экономического роста в Беларуси и за рубежом; раскрыты актуальные финансовые и экономические аспекты развития отраслей; приведены актуальные проблемы и тенденции развития логистики на современном этапе; отражены современные тенденции совершенствования финансово-кредитного механизма; освещены актуальные проблемы учета, анализа, аудита в контексте устойчивого развития национальных и зарубежных экономических систем; представлены новейшие научные исследования различных аспектов функционирования современных коммуникативных технологий.

Для научных работников, докторантов, аспирантов, действующих практиков и студентов учреждений высшего образования, изучающих экономические дисциплины.

Сборник включен в Государственный регистр информационного ресурса. Регистрационное свидетельство № 3061815625 от 23.05.2018.

Компьютерный дизайн М. С. Мухоморовой
Технический редактор А. Э. Цибульская.
Компьютерная верстка Т. А. Дарьяновой.

211440, ул. Блохина, 29, г. Новополоцк, Беларусь
тел. 8 (0214) 53 05 72, e-mail: a.lavrinenko@psu.by

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ ЗАПАСОВ

*С.Л. Шатров, канд. экон. наук, доц., А.В. Кравченко,
Белорусский государственный университет транспорта,
г. Гомель, Республика Беларусь*

В активах организаций любой отраслевой принадлежности значительную долю составляют запасы. При формировании отчетности и обеспечении достоверности ее показателей значимую роль играет правильность оценки запасов. В связи с адаптацией национальных методов бухгалтерского учета и отчетности к требованиям МСФО в законодательстве появились новые подходы к определению оценки активов. Одним из выражений таких подходов является необходимость создания и восстановления резерва под снижение стоимости материальных ценностей, закрепленный Инструкцией № 133 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов». При этом инструктивно определено, что резерв должен создаваться только при возникновении фактов (обстоятельств), которые подтверждают целесообразность их создания [1]:

- 1) устаревание запасов;
- 2) повреждение запасов;

3) снижение цены реализации запасов (вне зависимости от того, по какой причине это происходит: излишек предложения на рынке; финансово-экономический кризис, вследствие которого снижаются совокупный спрос и цены на ресурсы; переход к более прогрессивным материалам, что обесценивает ранее применявшиеся, и т.п.).

Анализируя указанные обстоятельства стоит заметить, что итогом наступления обстоятельств «устаревание запасов» и «повреждение запасов» также является фактором обесценения и потери рыночной стоимости.

Резерв создается не по всем видам запасов, а только по тем позициям, по которым имеет место какой-либо один (или одновременно несколько) из возникших фактов (обстоятельств), перечисленных выше.

Следовательно, резерв создается только под конкретные единицы запасов в случаях, и только когда по какому-то из запасов наступает момент снижения рыночных цен (обесценение) по отношению к тем, по которым данные виды запасов числятся в бухгалтерском учете организации (вне зависимости от причин обесценения).

В настоящее время установлено, что в следующем отчетном периоде по мере списания запасов, по которым произведено образование резерва, зарезервированная сумма восстанавливается: в учете делается запись по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Аналогичная запись делается при повышении рыночной стоимости запасов организации, по которым ранее были созданы предусмотренные резервы.

Если в период, следующий за отчетным, текущая рыночная стоимость материально-производственных запасов, под снижение стоимости которых в отчетном периоде был создан резерв, увеличивается, то соответствующая часть резерва относится в уменьшение стоимости материальных расходов, признанных в периоде, следующем за отчетным. На наш взгляд, целесообразность восстановления резервов за счет расходов именно в данном слу-

чае вызывает сомнение. Предположим, организация создала резерв под материалы, находящиеся на складе. Затем стоимость материалов на рынке возросла и резерв был восстановлен. При этом материалы не были списаны в производство, и соответственно необходимость корректировки материальных расходов иссекает. Подробнее вопрос об отнесении резервов на уменьшение расходов изучим более подробно.

На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в составе прочих доходов и расходов отражают в т.ч. и суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов (п. 13 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.09.2011 № 102) [2].

На сумму уценки фактической себестоимости запасов до чистой стоимости реализации делается запись по дебету счетов учета финансовых результатов и кредиту счета 14 (п. 21 Инструкции № 133) [1].

В соответствии с законодательством, моментом восстановления резерва является момент списания или отпуска материальных ценностей. резерв образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между чистой стоимостью реализации и фактической себестоимостью запасов, если последняя выше чистой стоимости реализации (п. 20 Инструкции № 133).

Чистую стоимость реализации определяют по каждой единице запасов или по группе запасов путем вычитания из ожидаемой цены реализации ожидаемых расходов на завершение производства и (или) реализацию. Не мало значимым является и необходимость корректировки в каждом последующем периоде чистой стоимости реализации запасов (п. 22 Инструкции № 133).

Если чистая стоимость реализации запасов, которые ранее были уценены и числятся в запасах на конец отчетного периода, в дальнейшем увеличивается, списанную ранее сумму нужно сторнировать (в пределах суммы первоначальной уценки) таким образом, чтобы новая фактическая себестоимость материалов соответствовала наименьшей из фактической себестоимости или пересмотренной возможной чистой стоимости реализации.

Период, по истечении которого организация будет пересматривать чистую стоимость реализации запасов, устанавливают в учетной политике организации. Обязательно проведение инвентаризации резерва при составлении годовой отчетности (на 31 декабря отчетного года). Организация может анализировать чистую стоимость реализации запасов, например, ежемесячно или ежеквартально.

Однако, в инструктивных материалах не отражено что следует понимать под списанием или отпуском запасов: только их выбытие из организации или также списание на счета других ценностей. По нашему мнению, моментом восстановления резерва является момент списания актива в производство, продажи, прочего выбытия или увеличение его текущей рыночной стоимости.

В процессе деятельности данное положения трудновыполнимо, так как требует больших трудозатрат. Поэтому целесообразно восстановление резерва производить на основе данных инвентаризации на конец отчетного периода. Выбор отчетного периода зависит от потребностей руководства и устанавливается учетной политикой.

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности «восстановление стоимости по новой переоценке отражается в отчетности как уменьшение суммы израсходованных запасов в данном отчетном периоде или уменьшение суммы уценки, списываемой в расход, по другим аналогичным запасам» [3].

Теоретически, по нашему мнению, существуют три способа восстановления резерва путем отнесения его на: финансовый результат организации; расходы, включаемые в себестоимость продукции; другие субсчета счета 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» с окончательным списанием на финансовый результат.

Первый способ полностью соответствует инструктивному. Его главное достоинство – простота и возможность применения ко всем резервам под снижение стоимости материальных ценностей. Однако его использование может привести к нарушению принципа консерватизма, если резерв создан не под все виды материальных ценностей. Например, организация создала резерв только под снижение стоимости материалов. В отчетном периоде материалы были списаны в производство и резерв соответственно был восстановлен на финансовый результат. Но из-за того, что материалы были закуплены по высоким ценам, реализация готовой продукции, работ, услуг будет осуществляться с убытком в следующем отчетном периоде. Этим методом целесообразно производить восстановление резерва при выбытии актива из организации (например, реализации неликвидных материалов).

Второй способ подходит к восстановлению резерва под снижение стоимости материалов и незавершенного производства. В соответствии с ним, при выбытии материалов в производство величина резерва списывается на соответствующие счета по учету затрат. Резерв под снижение стоимости незавершенного производства по окончании всех фаз производственного цикла списывается на счет 43 «Готовая продукция». Это означает, что прибыль от восстановления резервов будет признана в том отчетном периоде, когда произойдет реализация продукции. Недостатком метода является занижение производственной себестоимости.

Третий способ предполагает, что организация создает резервы под снижение стоимости материальных ценностей по каждой фазе их движения. Для промышленного производства цикл может быть следующим:

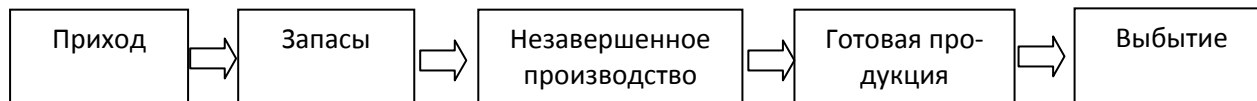


Рисунок. – Фазы движения запасов промышленного производства

В этом случае, при обнаружении материалов, на которые снизились цены, создается резерв на субсчете «Резерв под снижение стоимости материалов». Затем, при списании неликвидных материалов в производство, соответствующий резерв переводится на субсчет «Резерв под снижение стоимости незавершенного производства». Это объясняется тем, что при использовании неликвидных материалов возрастает вероятность того, что материалов потребуется больше, или что готовая продукция окажется худшего качества, чем обычно. Однако сумма резерва, переносимая на субсчет «Резерв под снижение стоимости незавершенного производства» не должна превышать сумму планируемых убытков от реализации. При превышении суммы планируемого убытка резерв должен быть доначислен. Списание или доначисление резерва осуществляется за счет финансового результата. По окончании производства резерв под снижение стоимости незавершенного производства списывается с субсчета «Резерв под снижение стоимости незавершенного производства» на субсчет «Резерв под снижение стоимости готовой продукции». При отгрузке товаров покупателю резерв под снижение стоимости готовой продукции переносится на субсчет «Резерв под снижение стоимости товаров отгруженных (реализованных)». При этом, как правило, отсутствует необходимость перерасчета суммы резерва. При отражении реализации готовой продукции сумма резерва списывается на прибыль или убыток от реализации.

К достоинствам метода можно отнести возможность анализа и выявления стадий производства, на которых возникает убыток. Недостатком метода является значительная

трудоемкость, так как необходимо отслеживать динамику объектов, под снижение стоимости которых были созданы резервы.

Для обоснования выбора метода формирования резерва проведем их оценку на условном примере. В соответствии с данными бухгалтерского учета на счете 10 «Материалы» имеется остаток в сумме 3000 руб, при этом сумма невостребованных материалов составляет 100 руб. Величина уставного капитала организации 3000 руб.

В таблице произведем расчеты, основанные на условных данных примера.

Таблица. – Обоснование выбора способа создания резерва под снижение стоимости запасов и его восстановления

Хозяйственная операция	Отнесение на финансовый результат	Отнесение на расходы, включаемые в себестоимость	Отнесение на субсчета счета 14 с последующим списанием на финансовый результат
1	2	3	4
Создан резерв под снижение стоимости запасов в сумме 100 руб.	Д 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К 14 «Резервы под снижение стоимости запасов»	Д 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К 14 «Резервы под снижение стоимости запасов»	Д 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К 14 «Резервы под снижение стоимости запасов»
Отпущены в производство материалы, под снижение стоимости которых был создан резерв в сумме 100 руб.	Д 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» К 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	Д 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» К 20 «Основное производство»	Д 14 «Резервы под снижение стоимости материалов» К 14 «Резервы под снижение стоимости незавершенного производства»
Влияние на статьи бухгалтерского баланса. Расчетный убыток 100 руб.	Запасы – 2900 руб. Незавершенное производство – 100 руб. Уставный капитал – 3000 руб.	Запасы – 2900 руб. Уставный капитал – 3000 руб. Убыток – 100 руб.	Запасы – 2900 руб. Незавершенное производство – 100 руб. Резерв -100 руб. Уставный капитал – 3000 руб. Убыток – 100 руб.
Начислена заработная плата работникам по доработке незавершенного производства в сумме 700 руб. Определен плановый убыток в сумме 300 руб.	Д-т 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т 14 «Резерв под снижение стоимости незавершенного производства» – 300 руб.	Д-т 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т 14 «Резерв под снижение стоимости незавершенного производства» – 200 руб.	Д-т 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т 14 «Резерв под снижение стоимости незавершенного производства» – 200 руб.
Влияние на статьи бухгалтерского баланса.	Запасы – 2900 руб. Незавершенное производство – 800 руб. Резерв – 300 руб. Уставный капитал – 3000 руб. Убытки – 300 руб. Расчеты с персоналом по оплате труда – 700 руб.	Запасы – 2900 руб. Незавершенное производство – 700 руб. Резерв – 200 руб. Уставный капитал – 3000 руб. Убытки – 300 руб. Расчеты с персоналом по оплате труда – 700 руб.	Запасы – 2900 руб. Незавершенное производство – 800 руб. Резерв – 300 руб. Уставный капитал – 3000 руб. Убытки – 300 руб. Расчеты с персоналом по оплате труда – 700 руб.

Окончание таблицы

1	2	3	4
Принята на склад готовая продукция. Цена реализации без НДС – 400 руб.	Д-т 43 «Готовая продукция» К-т 20 «Основное производство» – 800 руб. Д-т 14 «Резерв под снижение стоимости незавершенного производства» К-т 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – 300 руб. Д-т 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т 14 «Резерв под снижение стоимости готовой продукции» – 400 руб.	Д-т 43 «Готовая продукция» К-т 20 «Основное производство» – 700 руб. Д-т 14 «Резервы под снижение стоимости готовой продукции» К-т 43 «Готовая продукция» – 200 руб. Д-т 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т 14 «Резерв под снижение стоимости готовой продукции» – 100 руб.	Д-т 43 «Готовая продукция» К-т 20 «Основное производство» – 800 руб. Д-т 14 «Резерв под снижение стоимости незавершенного производства» К-т 14 «Резерв под снижение стоимости готовой продукции» – 300 руб. Д-т 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т 14 «Резерв под снижение стоимости готовой продукции» – 100 руб.
Влияние на статьи бухгалтерского баланса отчетного периода	Запасы – 2900 руб. Готовая продукция – 800 руб. Резерв – 400 руб. Уставный капитал – 3000 руб. Убыток – 400 руб. Расчеты с персоналом по оплате труда – 700 руб.	Запасы – 2900 руб. Готовая продукция – 500 руб. Резерв – 100 руб. Уставный капитал – 3000 руб. Убыток – 400 руб. Расчеты с персоналом по оплате труда – 700 руб.	Запасы – 2900 руб. Готовая продукция – 800 руб. Резерв – 400 руб. Уставный капитал – 3000 руб. Убыток – 400 руб. Расчеты с персоналом по оплате труда – 700 руб.

Как видно из примера, выбор способа восстановления резерва влияет на финансовый результат организации, величину нетто и брутто оценки актива. Наиболее консервативным является второй вариант. В первом и третьем вариантах величина резерва имеет наибольшее значение. В последнем варианте также можно проследить, что убыток образовался за счет использования неликвидных материалов и оплаты рабочей силы.

Соответственно, формирование резерва под снижение стоимости запасов и учет восстановление резерва является актуальным и способствует формированию справедливой стоимости активов организации.

Список использованных источников

1. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 12.11.2010 г., № 133 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.
2. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011г. №102 «Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» – Режим доступа: http://minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/prilozhenie_no_7_-_RU_GVT_IFRS_13_May_2011.pdf – Дата доступа: 10.04.2018.