

## ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ АКТИВОВ

Е. Л. ПУТНИКОВА, В. А. ЯЦКЕВИЧ

УО «Белорусская государственная орденов Октябрьской Революции  
и Трудового Красного Знамени сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь, 213407, e-mail: putnikova705@mail.ru

(Поступила в редакцию 18.05.2023)

В статье рассматриваются проблемные вопросы учетного обеспечения производственных активов в связи с принятием национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», разработанного исходя требований международных стандартов финансовой отчетности. Акцентировано внимание на выборе единицы бухгалтерского учета запасов, которая может самостоятельно избираться организацией, но при этом должно обеспечиваться формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. Также предложено использование справедливой стоимости для оценки запасов, списываемых на затраты производства сельскохозяйственной продукции, что способствует формированию более объективных показателей себестоимости полученной продукции и финансовых результатов от ее производства (маржинальный доход, операционный чистый доход) и реализации (себестоимость реализации, прибыль или убыток от реализации). На основе проведенного исследования указывается на перевод бумажного документооборота в электронный. В целях перехода к применению нового национального стандарта, отмечаются направления совершенствования учета для корректировки на начало года состава запасов, стоимости запасов и суммы резерва, если он создавался. Исходя из мнений авторов проведена сравнительная характеристика в порядке формирования себестоимости приобретаемых и выбывающих запасов. Обоснован переход на применение нового стандарта используя перспективный или ретроспективный варианты. Намечены конкретные практические рекомендации для упрощения направлений перехода на национальный стандарт организациям АПК и внесения изменений и дополнений в положение об учетной политике.

**Ключевые слова:** национальный учет, производственные активы, оценка, стоимость, бухгалтерский учет.

*The article discusses the problematic issues of accounting for production assets in connection with the adoption of the national accounting and reporting standard "Inventory", developed on the basis of the requirements of international financial reporting standards. Attention is focused on the choice of inventory accounting unit, which can be independently chosen by the organization, but at the same time, the formation of complete and reliable information about these reserves, as well as proper control over their presence and movement, should be ensured. It is also proposed to use fair value to assess inventories written off to the costs of production of agricultural products, which contributes to the formation of more objective indicators of the cost of goods received and financial results from its production (marginal income, operating net income) and sales (cost of sales, profit or loss from sales). On the basis of the study, we suggest transferring the paper workflow to the electronic one. In order to switch to the application of the new national standard, directions for improving accounting are noted to adjust the composition of reserves, the cost of reserves and the amount of the reserve, if it was created, at the beginning of the year. Based on the opinions of the authors, a comparative characteristic was carried out in the order of formation of the cost of acquired stocks and those disposed of. The transition to the application of the new standard using prospective or retrospective options is justified. Specific practical recommendations have been outlined to simplify the directions for the transition to the national standard for agribusiness organizations and the introduction of amendments and additions to the provision on accounting policies.*

**Key words:** national accounting, production assets, valuation, cost, accounting.

### Введение

Эффективное функционирование сельскохозяйственных организаций в современных экономических условиях зависит от гибкости и восприимчивости системы управления к изменениям факторов внутренней и внешней среды. Здесь особую роль играет система учета, выполняющая задачи планирования, контроля и информационного обеспечения учета производственных активов в организациях.

Понимание сущности и особенностей взаимодействия процесса потребления производственных активов и процесса производства сельскохозяйственной продукции возможно лишь только с помощью системы учета, дающей возможность наиболее полно отражать технологические, организационные и экономические особенности учета формирования производственных активов и проанализировать внутривозрастные связи подразделений, оценив финансовые возможности организаций агропромышленного комплекса. в современной среде организаций АПК Особое значение приобретают вопросы совершенствования учетного обеспечения производственных активов, которые воздействуют на эффективность функционирования и наличие их оптимального количества для обеспечения производственного процесса организации в целом.

### Основная часть

Основной информационной базой для управления производственными активами, являются данные бухгалтерского и оперативного учета, которые не всегда отвечают требованиям управления. Это требует формирования объективных и полноценных направлений обеспечения управления производ-

ственными активами. В настоящей обстановке развитие «цифровизации» в современной экономике может стать причиной необходимости замены бумажных носителей на иные формы фиксации, представления и передачи данных с учетом новых возможностей техники и технологий. Необходимо продолжить поиск мер, которые позволяют различным отраслям сельского хозяйства сократить количество первичных документов и повысить информативность в процессе заполнения или обработки.

Первичный учет и постоянное совершенствование технологий обработки экономической информации образуют единый информационный массив, используемый во всех видах бухгалтерского учета или других системах управления [1, с. 23].

На сегодняшний день существует ряд утвержденных форм первичной документации и порядок их обработки, которые применяются в сельскохозяйственных организациях. К достоинствам этих документов, на наш взгляд, относятся единообразие и представление стандартных реквизитов, и аналитический характер ключевой учетной информации; к недостаткам же относится громоздкость, избыточность реквизитов, большое количество используемых форм и дублирование информации.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом [2]. У организации есть выбор использования необходимых форм первичной документации в ред. постановления Совмина от 30.12.2022 № 962, а также ранее применяемых. Для этого необходимо учитывать содержание организационной структуры и обязательные реквизиты, предусмотренные законодательством. Перечень разработанных форм и их содержание должны быть отражены в учетной политике организации.

Многие ученые выступают за унификацию форм первичной документации и использования собственных разработок документов только на тех участках учета, где такие формы до сих пор не разработаны.

Требование минимума реквизитов первичного документа, сформулированное некоторыми авторами, противоречит требованиям оперативности и информативности современного учета, характеризующегося применением компьютерных и облачных технологий при фиксации, хранении и передаче информации.

На наш взгляд, использование этих документов в разработанном виде в условиях ручного учета в настоящий момент требует уточнения для современного развития документирования фактов хозяйственной жизни по наличию и движению производственных активов и соответствующего информационного обеспечения.

Нами предлагается перевод бумажного документооборота в электронный, несмотря на то, что это трудоемкое направление современного бухгалтерского учета. Особенности электронного документооборота являются относительно простые договорные отношения с контрагентом, скорость обработки и исправления данных, их немедленная доставка по назначению, а ошибки при заполнении реквизитов документа сведены к минимуму.

Однако, у электронного документооборота существуют недостатки:

- доступ к информации только с помощью технических средств;
- сложность в определении лица как создающего, так и подписывающего документ;
- доступ к информации в электронных документах и внесение изменений в их содержание;
- необходимость подготовки печатной копии для контролирующих органов и сторон сделки.

В то же время развитие «цифровизации» в современной экономике актуализирует проблему замены бумажных носителей на иные формы фиксации, представления и передачи данных, соответствующих новым возможностям техники и технологий. Это требует продолжения поиска мер, позволяющих организациям АПК сократить количество первичных документов, повысить информативность, снизить трудоемкость их заполнения и ускорить процесс обработки [1, с. 27].

Проблема при первичном учете в организации – это единица измерения производственных активов. На основании Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» (далее – НСБУ 64 «Запасы») [3] единица бухгалтерского учета запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может являться наименование (номенклатурный номер), однородная группа (укрупненный номенклатурный номер), партия, отдельный объект. После принятия к бухгалтерскому учету запасов допускаются изменения единиц их бухгалтерского учета.

В организации на основе документов складского учета должен обеспечиваться своевременный учет производственных активов, отвечающий требованиям полного, непрерывного и достоверного отражения наличия и движения материальных и производственных запасов.

Нормы НСБУ 64 и МСФО (IAS) 2 «Запасы» не только дают определение запасов, но и устанавливают правила оценки производственных запасов и отражения их в отчетности. Запасы, приобретенные со стороны, в бухгалтерском учете сельскохозяйственных организаций при признании отражаются по первоначальной стоимости. Порядок формирования себестоимости приобретаемых запасов представлен в табл. 1.

Таблица 1. Порядок формирования себестоимости приобретаемых запасов

Способ приобретения	Порядок формирования себестоимости запасов
Приобретенные запасы	Фактическая себестоимость, включающая стоимость запасов по ценам приобретения и другие затраты, непосредственно связанные с их приобретением
Запасы, внесенные собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал	Стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленного исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно)
Запасы, полученные безвозмездно или в обмен на другие активы	Справедливая стоимость этих запасов на дату принятия к бухгалтеру, а при невозможности достоверного ее определения – стоимость, по которой эти запасы числились в бухгалтерии передающей стороны на дату передачи
Запасы, полученные при выбытии основных средств и других долгосрочных активов, при их ремонте, реконструкции (модернизации, реставрации), проведении иных аналогичных работ, а также в виде возвратных отходов	Чистая стоимость реализации (в случае, если эти запасы предполагается реализовать) или условная оценка
Излишки запасов, выявленных при инвентаризации (за исключением запасов, произведенных в организации)	Их стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленного исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно)
Излишки запасов, произведенных в организации, выявленных при инвентаризации	В порядке, установленном для незавершенного производства и готовой продукции

Примечание: Составлена авторами по данным источника [3].

Оценка производственных запасов в организациях АПК занимает важное место в системе функционирования экономики страны. Исходя из национальных, российских и международных стандартов нами сделана сравнительная характеристика способов оценки выбывших запасов, представленная в табл. 2.

Таблица 2. Сравнительная характеристика способов оценки выбывших запасов

НСБУ 64«Запасы»	ФСБУ 5/2019«Запасы»	МСФО (IAS) 2 «Запасы»
Запасы оцениваются по определенному виду или группе запасов одним из способов: – по стоимости каждой единицы; – по средней стоимости; – по стоимости первых по времени поступления запасов	Способы оценки МПЗ по видам	Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: – по себестоимости – по чистой цене продажи

Примечание: Составлена авторами по данным источников [4, 6,].

Как свидетельствуют данные табл. 2 различные стандарты не запрещают применение разнообразных способов оценки запасов, списываемых на себестоимость выпускаемой продукции. Нами выявлена наиболее выгодная оценка производственных запасов при их списании в затраты производства, т.е. способ оценки по справедливой стоимости запасов, который позволяет учитывать рост цен на приобретаемые (заготавливаемые) запасы из-за инфляции и по другим причинам, формировать реальные затраты на запасы в составе других затрат на производство сельскохозяйственной продукции. Оценка же запасов по их исторической стоимости (по способу средней себестоимости или по способу ФИФО) при списании их на затраты производства сельскохозяйственной продукции ведет к искусственному снижению себестоимости этой продукции и к искажению финансовых результатов от ее продажи.

Согласно НСБУ 64 возможны два варианта изменения стоимости запасов на отчетную дату:

- фактическая себестоимость запасов;
- чистая стоимость реализации запасов.

При наличии документального подтверждения признаков обесценения запасов (моральное устаревание, физическое повреждение, снижение справедливой стоимости, сужение рынков сбыта и другие) и возможности достоверного определения суммы их обесценения на отчетную дату на основании ре-

шения руководителя организации создается резерв под снижение стоимости запасов (далее – резерв) в сумме превышения первоначальной стоимости запасов над их чистой стоимостью реализации, определяемой в порядке, установленном положением об учетной политике организации. При уменьшении чистой стоимости реализации запасов сумма созданного по ним резерва увеличивается на сумму этого уменьшения. При увеличении чистой стоимости реализации запасов сумма созданного по ним резерва восстанавливается (полностью или частично). При этом первоначальная стоимость запасов за вычетом суммы восстановленного резерва не должна превышать увеличенную чистую стоимость реализации этих запасов. Резерв не создается по материалам, если готовую продукцию, в производстве которой эти материалы будут использованы, предполагается реализовать по стоимости, равной или превышающей ее фактическую себестоимость.

Корректировка стоимости запасов может производиться как за счет создания резерва, так и непосредственно путем корректировки стоимости запасов. Обязательно учитывая назначение запасов [5, с. 37].

Следовательно, каждый отчетный период в отношении запасов следует производить корректировку по наименьшей стоимости: фактической или чистой стоимости реализации.

Переход на применение НСБУ 64 будет осуществлен сельскохозяйственными организациями в ближайшей перспективе. Следует обратить внимание, что такой переход возможен двумя способами.

Первый вариант – отражаем переход ретроспективно. Для этого необходимо совершить следующие действия: корректировку остатков по счетам учета запасов, нераспределенной прибыли и т.п.; пересчет сравнительных показателей за два предыдущих года, которые отражаются в отчетности за первый год применения нового стандарта.

На начало года корректируются состав запасов, стоимость запасов и сумма резерва, если он создавался.

Второй вариант – переход происходит перспективно, когда новые правила учета применяются относительно новых фактов хозяйственной жизни, которые произошли после вступления в силу НСБУ 64. В этом случае нет необходимости при составлении бухгалтерской отчетности пересчитывать показатели [7, с. 49].

Указанные направления и пути дальнейшего совершенствования учетного обеспечения производственных активов и внесение практических рекомендаций по и применению в бухгалтерскую деятельность организаций АПК, по нашему мнению, повысит результативность учета.

### **Заключение**

Ввиду того, что от действенного и рационального использования производственных активов зависит конечный финансовый результат необходимо компетентно организовать бухгалтерский учет и отразить оценку материальных запасов исходя из требований законодательства и накопленного международного опыта. Обусловлено это значительными изменениями в нормативном уровне белорусской системы бухгалтерского учета в связи со вступлением в силу новых национальных стандартов, базирующихся на требованиях международных стандартов финансовой отчетности. В конечном итоге, модификация положения об учетной политике в части методики учета производственных активов позволит в полной мере обеспечить своевременное и постоянное отражение информации о наличии и расходовании запасов, как в бухгалтерском учете, так и ее справедливое формирование в формах финансовой отчетности

### *ЛИТЕРАТУРА*

1. Егорова, Л. Г. Развитие документационного обеспечения учета запасов на молокоперерабатывающих предприятиях / Л. Г. Егорова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2020. – Т. 3, № 1. – С. 22–35.
2. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., №57-З: в ред. Закона Респ. Беларусь, 17.07.2017 г., №52-З // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2022.
3. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» [Электронный ресурс]: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.12.2022 № 64 // КонсультантПлюс. Беларусь, Нац. центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2022.
4. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н. // Доступ из СПС «Консультант Плюс».
5. Одинцова, Т. М. Проблемы учета и оценки материально-производственных запасов / Т. М. Одинцова, А. С. Прокопенко // International Scientific Review. – 2016. – № 21(31). – С. 36–40.
6. Путникова, Е. Л. Сравнительная характеристика учета производственных активов с международной практикой / Е. Л. Путникова, В. А. Трубкина // Аграрная наука – сельскому хозяйству: – г. Барнаул: РИО Алтайского ГАУ. – 2022. – С. 135–136.
7. Хайруллина, О. И. Новации в бухгалтерской оценке производственных запасов сельскохозяйственной организации / О. И. Хайруллина // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2021. – № 2. – С. 45–49.