**Бухгалтерские аспекты учета производственных запасов**

В бухгалтерском учете в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

* + - используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг);
  + - предназначенные для продажи (готовая продукция, товары);
  + - используемые для общепроизводственных, общехозяйственных нужд (топливо, запасные части, канцелярские товары и т.п.).

Основная часть материально-производственных запасов используется в качестве предметов труда в производственном процессе. Поэтому назовем их производственные запасы. Это наиболее часто встречающийся термин.

Производственные запасы (сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, инструмент, специальная и организаторская оснастка, ценности, относящиеся к инвентарю и хозяйственным принадлежностям, тара, комплектующие изделия, конструкции, детали, запасные части, топливо, и др.) - это товарно-материальные ценности, на которые направлен труд человека с целью получения готового продукта, или выполнения работ, или оказания услуг. То есть это предметы труда, которые потребляются, перенося свою стоимость на вновь создаваемый продукт, в процессе производства готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Вопросы по правильности учета производственных запасов возникают в основном на тех предприятиях, где бухгалтерский учет производственных запасов налажен без использования счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". Применение данных счетов помогает без особых затруднений, а самое главное, правильно и всегда своевременно учесть "опоздавшие" расходы, связанные с приобретение производственных запасов, или учесть отпуск их в производство по учетной цене при отсутствии документов на приход (так называемые неотфактурованные поставки).

Так, довольно часто встречается в практике учет и списание производственных запасов непосредственно без использования счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", по фактической себестоимости на бухгалтерском счете 10 "Материалы", т. е. по стоимости фактически понесенных затрат в разрезе каждого объекта производственных запасов. Он возможен при несении расходов на покупку производственных запасов только в размере их прямой стоимости приобретения, а также расходов (таможенные платежи, транспортные расходы и др.), связанных с их приобретением, которые не сложно распределить по каждому объекту производственных запасов, если эти расходы своевременно известны и предъявлены к оплате. В противном случае возникают трудности в правильном и своевременном определении учетной цены производственных запасов. Так как передача производственных запасов в цех для изготовления продукции производится ежедневно, ежечасно, не дожидаясь суммы расходов, связанных с их приобретением, бывают случаи, когда производственные запасы при таком методе учета (по фактической себестоимости на бухгалтерском счете 10 "Материалы") отпускаются в цех по неотфактурованным поставкам по предыдущей цене аналогичных видов сырья, материалов или по условной стоимости, что не совсем верно для бухгалтерского учета и затруднительно для исполнителей. Также следует отметить, что действующим законодательством не предусмотрен порядок включения в себестоимость производственных запасов по фактической себестоимости, о чем речь пойдет ниже.

Зачастую учет производственных запасов производится с использованием счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" и счета 10 "Материалы", и без использования счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"). На счете 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" учитываются расходы, связанные с приобретением производственных запасов (транспортные услуги, таможенные пошлины и таможенное оформление, сертифицирование и т.п.). На счете 10 "Материалы" покупная цена (инвойсная цена, цена накладной), а не учетная цена как предусмотрено законодательством (если параллельно используется счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"). Такой практический порядок учета не затрудняет учет, но не в правилах бухгалтерского учета.

В практике встречается методологическая ошибка, когда вместо счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" используется счет 10 "Материалы", субсчет "Отклонение в стоимости материальных ценностей",. Здесь следует заметить, что Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89 (далее - Типовой план счетов) не предусмотрен такой порядок учета. Предприятия имеют право по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь при необходимости вводить в Типовой план счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов., разработав свой план счетов, если Типовым планом счетов не предусмотрен такой номер для каких-либо целей, но при наличии специального номера счета в Типовом плане счетов, в данном случае для учета производственных запасов, следует пользоваться специально предназначенным. Тем более, в соответствии со статьей 2 Закона Республики Беларусь от 18.10.1994 "О бухгалтерском учете и отчетности" (с изменениями и дополнениями) (далее по тексту - Закон), "план счетов бухгалтерского учета организации" - это систематизированный перечень счетов, разработанный организацией на основе типового плана счетов бухгалтерского учета, установленного законодательством Республики Беларусь, с учетом отраслевых и других особенностей хозяйственной деятельности.

Иначе нарушается принцип бухгалтерского учета: "понятность". Этот принцип также предусмотрен Первым международным учетным стандартом МСФО.

При написании этой статьи, мы постарались разъяснить предоставленные законодательством возможности правильного принятия на учет и списания производственных запасов, что позволит снять ряд вопросов возникающих в практике (неотфактурованные поставки, "опоздавшие" расходы и т.д.).

Поступление и оценка производственных запасов

Производственные запасы могут поступать в организацию в результате их приобретения у сторонних организаций (поставщиков), изготовления собственными силами, безвозмездного получения, обмена на иное имущество, оприходования при ликвидации (выбытии) основных средств и прочего имущества, внесения учредителем вклада в виде имущества в уставный фонд, а также другими способами.

При поступлении производственных запасов от сторонних организаций поставщиком должна быть оформлена товарно-транспортная накладная формы ТТН-1 либо товарная накладная формы ТН-2 в соответствии с порядком, установленным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.05.2001 № 53 "Об утверждении бланков товарно-транспортной накладной формы ТТН-1, товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей формы ТН-2 и инструкций по их заполнению" (с изменениями и дополнениями), если грузоотправителем является резидент РБ или нерезидент РБ, зарегистрировавший свою деятельность на нашей территории. Товарно-материальные ценности, поступающие из-за пределов Республики Беларусь, приходуются на основании документов, выписанных грузоотправителем (накладных, товарных накладных, инвойсов, счетов и т.п.).

Основополагающим документом по бухгалтерскому учету поступления производственных запасов является Закон. В соответствии со статьей 11 Закона, для отражения имущества и обязательств в бухгалтерском учете организация производит их оценку в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, - по рыночной стоимости на дату его оприходования; имущества, изготовленного в самой организации, - по стоимости его изготовления.

Согласно пп.2.6.11 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных Министерством экономики Республики Беларусь от 26.01.1998 №19-12/397, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь от 30.01.1998 №01-21/8, Министерством финансов Республики Беларусь от 30.01.1998 №3 и Министерством труда Республики Беларусь от 30.01.1998 №03-02-07/300 (с изменениями и дополнениями) (далее - Основные положения), стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу "Материальные затраты", формируется исходя из фактически произведенных расходов на покупку этих материальных ресурсов (без учета налога на добавленную стоимость в соответствии с законодательством), акцизов, таможенных пошлин, иных платежей, а также затрат на их заготовку, доставку.

В стоимость материальных ресурсов входят также затраты организаций на приобретение тары и упаковки, полученных от поставщиков материалов, за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на них установлены особо, сверх цены на эти ресурсы. Если же стоимость тары, принятой от поставщика, включена в цену материального ресурса, то из общей суммы затрат по его приобретению исключается стоимость тары по цене ее возможного использования или реализации (с учетом затрат на ее ремонт в части материалов).

Законодательством Республики Беларусь предусмотрено два способа оценки производственных запасов:

* + - производственные запасы оцениваются по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) с отражением всех затрат по счету 10 "Материалы";
  + - производственные запасы учитываются по учетным ценам (плановая себестоимость приобретения (заготовления), средние покупные цены и др.) с использованием счетов 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" или только 10 "Материалы". Отклонения от фактической себестоимости приобретения отражаются на счете 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Предприятие может выбрать и закрепить в учетной политике один из методов оценки производственных запасов.

В соответствии с Типовым планом счетов, в случае использования счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" на основании поступивших в организацию расчетных документов акцептуются счета поставщиков по покупной стоимости с учетом расходов по приобретению (фактическая себестоимость) и делается запись по дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и кредиту счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и других в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов. При этом запись по дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" производится независимо от того, поступили материальные ценности в организацию или находятся в пути. Счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" может иметь дебетовое сальдо при наличии материалов в пути.

Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражается записью по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" по учетным ценам. Сумма разницы между фактической стоимостью приобретения (заготовления) материалов и их стоимостью по учетным ценам списывается с кредита (дебета) счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" в дебет (кредит) счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" предназначен для обобщения информации о разнице в стоимости приобретенных материальных ценностей, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах. Он используется предприятиями, которые учитывают материалы на счете 10 "Материалы" по учетным ценам как с использованием, так и без использования счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".

Накопленные на счете 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" разницы в стоимости приобретенных материальных ценностей, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, подлежат ежемесячному списанию на те же бухгалтерские счета, по дебету которых отражен расход соответствующих материальных ценностей (счета учета затрат на производство, расходов на реализацию и др.).

Если организацией не используются счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и (или) 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", оприходование материалов отражается записью по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и других в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. При этом материалы принимаются к бухгалтерскому учету независимо от того, когда они поступили - до или после получения расчетных документов поставщиков.

Фактический расход материалов в производстве или на другие хозяйственные цели отражается по кредиту счета 10 "Материалы" в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (расходов на реализацию) или другими соответствующими счетами.

Таким образом, Типовой план счетов дает ответ на вопрос правильности бухгалтерского учета и оценки производственных запасов, в случае, если не своевременно известны расходы, связанные с приобретением производственных запасов, а их необходимо своевременно отпустить в производство, соблюдая все принципы бухгалтерского учета. Однако, как показывает практика, в большинстве своем субъекты хозяйствования не применяют счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", который позволяет отпустить производственные запасы в цех по учетной цене, даже если на предприятие не поступили приходные документы и (или) не известны расходы, связанные с приобретением запасов. Многих пугает сложность расчета и наличие дополнительных двух счетов (15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей").

Также, Типовым планом счетов определен состав субсчетов к счету 10 "Материалы":

10-1 "Сырье и материалы";

10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";

10-3 "Топливо";

10-4 "Тара и тарные материалы"; \*

10-5 "Запасные части";

10-6 "Прочие материалы";

10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону";

10-8 "Строительные материалы";

10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности";

10-10 "Специальная оснастка и специальная одежда на складе"; \*\*

10-11 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации";

другие субсчета.

При этом следует иметь в виду, что приведенный перечень субсчетов не является исчерпывающим. Субсчета, предусмотренные в Типовом плане счетов, используются исходя из структуры предприятия и функций его управления, включая анализ, контроль и отчетность. Организации могут в учетной политике предусматривать иные субсчета по необходимости. Построение аналитического учета активов и обязательств по счетам и субсчетам должно обеспечить возможность получения данных об их наличии и движении, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

\* Подробнее о бухгалтерском учете тары смотри в Вестнике МНС №28 на стр. 49-60.

\*\* Подробнее о бухгалтерском учете специальной оснастки смотри в Вестнике МНС № 31 на стр.85-89.

Включение в состав себестоимости производственных запасов

Основными положениями (п.2.6.12) установлено, что включение в состав себестоимости сырья, материалов и других материальных ресурсов производится с использованием одного из следующих методов оценки запасов:

* по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости;
* по ценам последнего приобретения (ЛИФО);
* по средневзвешенным ценам.

Предприятие может выбрать и закрепить в учетной политике один из методов. Выбранный и закрепленный метод включения в состав себестоимости сырья, материалов и других материальных ресурсов в течении отчетного года изменению не подлежит.

Применение учетных цен с учетом отклонений от их фактической стоимости

Алгоритм расчета разницы в стоимости приобретенных материальных ценностей, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, подлежащей ежемесячному списанию со счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" следующий:

ОО + ПО

О% = \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

ОМ + ПМ

где О% - процент отклонений фактической себестоимости приобретения (заготовления) материалов от их стоимости в учетных ценах;

ОО - остаток отклонений на начало месяца;

ПО - поступившие отклонения за месяц;

ОМ - остаток материалов на начало месяца по учетным ценам;

ПМ - стоимость поступивших материалов за месяц по учетным ценам.

Расчет

израсходованных материалов на изготовление продукции в течение отчетного месяца с использованием метода учета отклонений

фактической себестоимости от учетной цены материалов

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | Количество, ед. | Стоимость по учетным ценам (установлена в размере 10500 руб. за единицу), руб. | Фактическая стоимость (включая транспортные расходы и др.), руб. | Отклонения (+, -), руб. (гр.4-гр.3) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Остаток на Начало месяца | 50 | 525 000 | 500 000 | -25 000 |
| 2 | Поступило (партия 1) | 75 | 787 500 | 790 000 | 2 500 |
| 3 | Поступило (партия 2) | 72 | 756 000 | 760 000 | 4 000 |
| 4 | Поступило (партия 3) | 78 | 819 000 | 810 000 | - 9 000 |
| 5 | Итого поступило за месяц (стр.2+стр.3+стр.4) | 225 | 2 362 500 | 2 360 000 | - 2 500 |
| 6 | Итого поступило с учетом остатка на начало месяца (стр.1+стр.5) | 275 | 2 887 500 | 2 860 000 | -27 500 |
| 7 | Процент отклонений (%) (стр.6 гр.6/стр.6 гр.4 \*100) | - | - | - | -0, 9524  (-27 500 /  / 2 887 500 х  х 100) |
| 8 | Израсходовано материалов за месяц | 250 | 2 625 000 | 2 600 000  (2 625 000 -  - 25 000) | -25 000  (2 625 000 х  Х (- 0, 9524) / 100) |
| 9 | Остаток на конец месяца (стр.6-стр.8) | 25 | 262 500 | 260 000  (2 860 000 -  - 2 600 000) | - 2 500  -(27 500 -  - 25 000) |

В бухгалтерском учете при методе оценки производственных запасов по учетным ценам (с учетом отклонений) на стоимость приобретенных материалов составляются проводки:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит | Сумма,  Тыс. руб. |
| Приход материалов от поставщика, в т.ч.: |  | | 2 360 000 |
| Стоимость материалов без НДС | 15 | 60 | 2 000 000 |
| Сумма налога на добавленную стоимость | 18 | 60 | 360 000 |
| Транспортные расходы по доставке материалов, в т.ч.: |  | | 1 014 800 |
| Услуги транспортной организации по доставке материалов | 15 | 60 | 860 000 |
| Сумма налога на добавленную стоимость по транспортным услугам | 18 | 60 | 154 800 |
| Оприходование материалов по учетным ценам | 10 | 15 | 2 362 500 |
| Отражение разница между фактической стоимостью приобретения и стоимостью по учетным ценам материалов | 16 | 15 | - 2 500 |

В бухгалтерском учете стоимость израсходованных на изготовление продукции материалов по учетным ценам с учетом отклонений учитывается так:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит | Сумма,  руб. |
| На стоимость израсходованных на изготовление продукции материалов по учетным ценам | 20, 23,  25 и т.д. | 10 | 2 625 000 |
| Метод "красное сторно" на сумму отклонений, приходящихся по расчету на стоимость материалов, израсходованных на изготовление готовой продукции | 20, 23,  25 и т.д. | 16 | - 25 000 |

Применение метода "ЛИФО"

Метод включения в состав затрат на производство материалов по ценам последнего приобретения (ЛИФО) - это метод оценки производственных запасов по цене последней партии на приход. Списанные в производство материалы оцениваются по стоимости последней закупочной партии, затем предыдущей и т.д., хотя их фактическое движение на складе может быть иным. Метод ЛИФО определен письмом Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.1994 № 15-6/194 "Об оценке стоимости сырья и материалов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по методу ЛИФО".

Расчет из расходованных материалов с использованием метода ЛИФО

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | Количество, ед. | Цена за  единицу,  руб. | Стоимость,  руб.  (гр.2\*гр.4) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Остаток на начало месяца | 10 | 10 400 | 104 000 |
| 2 | Поступило за месяц | 850 | - | 9 226 500 |
| в том числе: |  |  |  |
| 1-я партия | 250 | 10 800 | 2 700 000 |
| 2-я партия | 270 | 10 850 | 2 929 500 |
| 3-я партия | 330 | 10 900 | 3 597 000 |
| 3 | Расход материалов за месяц | 700 | Х | Х |
| 4 | Расчет по методу ЛИФО |  |  |  |
| Расход - всего | 700 | Х | 7 606 500 |
| в том числе: |  |  |  |
| Из 3-й партии | 330 | 10 900 | 3 597 000 |
| Из 2-й партии | 270 | 10 850 | 2 929 500 |
| Из 1-й партии | 100 | 10 800 | 1 080 000 |
| 5 | Остаток на начало следующего месяца за отчетным (стр.1+стр.2-стр.3) | 160 | Х | 1 724 000 |
| в том числе: |  |  |  |
| Из остатка на начало отчетного месяца;  Из 1-й партии. | 10  150 | 10 400  10 800 | 104 000  1 620 000 |

В бухгалтерском учете сумма израсходованных материалов в учете отражается так:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Списание материалов на изготовление продукции | 20, 23, 25 и др. | 10 | 7 606 500 |

Для возможности применения метода ЛИФО необходимо организовать аналитический учет материалов в разрезе каждой партии поступления в случае разных цен на их приобретение.

Применение средневзвешенных цен

При применении метода включения стоимости материалов в состав себестоимости продукции по средневзвешенным ценам их расход рассчитывается по средневзвешенной себестоимости приобретения (заготовления), фактически сложившейся в данном месяце с учетом остатков материалов на начало месяца. Расчет производится по видам материалов или их группам.

Пример

Остаток материалов на начало месяца на счете 10 "Материалы" - 15 ед. по цене 1800 руб. за 1 ед.

В течение месяца поступило - 100 ед. по цене 1820 руб. за 1 ед.

Средневзвешенная цена 1 ед. материала, включаемого в состав себестоимости, составит: (15 х 1800 + 100 х 1820) /115 = 1817 руб.

При списании в течение месяца 50 ед. материала следует.) в бухгалтерском учете отразить его стоимость на сумму 90 850 руб. (50 х 1817 руб.):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| Списание материалов на изготовление продукции | 20, 23, 25 и др. | 10 | 90 850 |

Отпуск материалов со склада в производство оформляется документом, принятым в организации исходя из специфики производственного процесса и нахождения склада и цеха (товарно-транспортная (товарная) накладная, накладная на внутреннее перемещение, требование, лимитно-заборная карта, маршрутная карта и т.п.). Количество переданных материалов отражается в этом документе в той единице измерения, в которой ведется оперативный учет материалов (штуки, килограммы, литры, метры квадратные или погонные и т.д.).

Суммы оплаченных счетов-фактур за не поступившие на склад предприятия материальные ценности числятся в аналитическом учете на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". В конце месяца, когда по отфактурованным и оплаченным материальным ценностям груз не поступил, счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" на сумму оплаты может кредитоваться в корреспонденции с дебетом счетов учета материальных ценностей. Такая же запись может производиться по отфактурованным и неоплаченным материальным ценностям, если только счет поставщика был акцептован.

В начале нового месяца суммы, принятые на учет как материалы в пути, не вывезенные со складов поставщиков, сторнируются, а суммы оплаты продолжают числиться как дебиторская задолженность.

Такой порядок учета поступления материалов исключает необходимость ведения специального аналитического учета операций с материальными ценностями в пути. Поступление материальных ценностей, числившихся на конец прошлого месяца в пути и прибывших в отчетном месяце, отражается в учете в общем порядке, т.е. по кредиту счета 60 и дебету счетов производственных запасов.

Приобретение производственных запасов по импорту

Декретом Президента Республики Беларусь от 30.06.2000 № 15 (далее- Декрет № 15) предусмотрен порядок проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц. К Декрету № 15 разработано Положение по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденное постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.07.2000 № 78 (далее - Положение № 78).

В соответствии с п.21 Положения № 78 оприходование приобретенного за иностранную валюту имущества отражается по дебету счетов учета имущества (07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 41 "Товары" и другие счета) в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов (60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и другие счета) по стоимости, пересчитанной в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции.

Пунктом.22 Положения № 78 предусмотрено, что при приобретении организацией имущества за иностранную валюту за пределами Республики Беларусь при наличии таможенного контроля и таможенного оформления датой совершения операции, на которую производится пересчет таможенной стоимости ввозимого имущества, а также суммы таможенных платежей, указанных в грузовой таможенной декларации, считается дата таможенного оформления, указанная в грузовой таможенной декларации. При приобретении организацией имущества за иностранную валюту за пределами Республики Беларусь при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления датой совершения операции, на которую производится пересчет стоимости приобретаемого имущества, указанной в товарно-транспортной (товарной) накладной, считается дата поступления этого имущества, указанная в накладной.

Согласно п.9 Положения № 78 с учетом норм Типового плана счетов, на счете 97 "Расходы будущих периодов" отражаются курсовые разницы, возникающие при переоценке кредиторской задолженности, стоимость которой выражена в иностранной валюте. К счету 97 "Расходы будущих периодов" открывается субсчет: 97-1 "Курсовые разницы": подсубсчет 97-11 "По сырью, материалам"# На субсчете 97-11 "По сырью, материалам" отражаются курсовые разницы, возникающие при переоценке кредиторской задолженности, стоимость которой выражена в иностранной валюте, возникшей при приобретении сырья, материалов, комплектующих, топлива, других видов производственных запасов.

В соответствии с п.12 Положения № 78, курсовые разницы, учтенные на счете 97 "Расходы будущих периодов". по кредиторской задолженности, возникшей при приобретении сырья, материалов, товаров, работ, услуг, - на финансовые результаты деятельности организаций ежемесячно в размере не более 10 процентов от фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) с отражением по дебету (кредиту) счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" в корреспонденции с кредитом (дебетом) субсчетов 97-11 "По сырью, материалам".

В последнее время всех беспокоит вопрос правильности учета производственных запасов в случае, если предприятие получает производственные запасы для изготовления из них готовой продукции из стран дальнего зарубежья и применяет требования Постановления ГТК Республики Беларусь от 31.07.2003 № 58 "Об особенностях таможенного оформления отдельных товаров, ввозимых производителями" (далее - Постановление № 58). При этом предприятие пользуется производственными запасами до завершения их таможенного оформления, составляя краткую таможенную декларацию.

На какую дату следует в бухгалтерском учете отражать оприходование производственных запасов, полученных из стран дальнего зарубежья?

Согласно пп.1.1. Постановления № 58 ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь производителями продукции - резидентами Республики Беларусь и подлежащие помещению под таможенные режимы выпуска для свободного обращения, переработки на таможенной территории, переработки под таможенным контролем, свободной таможенной зоны технологическое оборудование, сырье и комплектующие, предназначенные для производства продукции такими производителями, могут быть переданы в пользование и распоряжение производителям продукции до завершения их таможенного оформления. При этом промышленные товары, передаваемые в пользование и распоряжение производителю продукции, а также произведенная из них продукция не могут отчуждаться иным лицам до завершения таможенного оформления промышленных товаров.

На основании п.7. Постановления № 58, таможенное оформление промышленных товаров производится в порядке, определенном законодательством Республики Беларусь, с учетом следующих особенностей:

* + - после представления промышленных товаров должностным лицам таможни в месте доставки уполномоченным лицом производителя продукции (декларантом, являющимся таможенным агентом) подается краткая декларация.

Краткая декларация подлежит регистрации должностным лицом таможни в журнале регистрации кратких деклараций с дополнительным внесением в графу 2 журнала записи: "ГТД до \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_" с указанием срока, до истечения которого должна быть представлена полная таможенная декларация;

- производителем продукции представляются в электронном виде сведения краткой декларации в структуре электронной копии грузовой таможенной декларации.

Таким образом, с учетом норм с п.22 Положения №78, оприходование производственных запасов, полученных из дальнего зарубежья, следует производить по курсу Национального банка на дату оформления краткой грузовой таможенной декларации.

Кроме того, вызывает интерес вопрос правильности учета производственных запасов в случае, если предприятие импортирует производственные запасы для изготовления из них готовой продукции из стран дальнего зарубежья и размещает их на складе временного хранения на длительный срок. На какую дату следует в бухгалтерском учете отражать оприходование производственных запасов, а именно: на дату размещения их на склад временного хранения (далее по тексту - СВХ), или на дату выпуска в свободное обращение?

Для того чтобы верно отразить оприходование производственных запасов в бухгалтерском учете помимо требований нормативно-правовых актов бухгалтерского законодательства необходимо учитывать требования законодательства осуществления внешнеэкономической деятельности, включая таможенное законодательство.

Так, согласно п. 2.9 Указа Президента Республики Беларусь от 04.01.2000 № 7 "О совершении порядка проведения и контроля внешнеторговых операций" датой отгрузки (поступления) товаров по внешнеторговому договору считается день их таможенного оформления в таможенных режимах, предусмотренных Таможенным кодексом Республики Беларусь (далее по тексту - ТК), за исключением транзита. Виды таможенных режимов установлены статьей 23 ТК. Размещение товаров на хранение на СВХ не является оформлением товаров в каком-либо таможенном режиме. Временное хранение товаров под таможенным контролем на складах временного хранения предварительная операция в таможенном деле. Хранение товаров на СВХ завершается путем заявления товаров в одном из таможенных режимов, предусмотренных ТК. Поэтому датой поступления товаров и отражения по счетам бухгалтерского учета (по дебету счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 10 "Материалы") будет являться дата таможенного оформления в режиме свободного обращения, т.е. дата ГТД (графа А).

Интерес вызывает вопрос правильного применения курса Национального банка на ту или иную дату в случае, когда договором купли-продажи, поставки производственных запасов предусмотрен переход права собственности и риски случайной гибели. Как в таком случае строить бухгалтерский учет?

Ответ на этот вопрос следующий.

Подпунктом 23.3 Положения № 78 предусмотрено, что в случае, если договором на приобретение имущества обусловлен момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженным имуществом и риска его случайной гибели к покупателю (заказчику) после оплаты этого имущества, поступившее имущество до его оплаты приходуется на забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение". После проведения расчетов с поставщиками имущество приходуется по дебету счетов учета имущества (07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 41 "Товары" и другие счета) в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов (60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и другие счета) по стоимости, пересчитанной в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату проведения расчетов с поставщиком имущества.

Таким образом, в этой ситуации оприходование производственных запасов с отражением по дебету счетов 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" следует производить не на дату таможенного оформления, оприходования (приемки) на склад (по взаимоотношениям с резидентами РФ или РБ), а по курсу Национального банка на дату оплаты, полной или частичной. В этом случае для правильного и рационального учета необходимо строить методику учета производственных запасов с применением, кроме счета 10 "Материалы", счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" или 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Конституция Республики Беларусь 1994 года. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996 года. Минск «Беларусь» 1997г.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь: с комментариями к разделам / Комментарии В. Ф. Чигира. - 3-е изд. - Мн.: Амалфея, 2000.-704с.
3. Колбасин Д.А. Гражданское право. Общая часть. - Мн.: ПолиБиг. По заказу общественного объединения «Молодежное научное общество». 1999. - 360с.
4. Комментарий к Гражданскому кодексу Республики Беларусь: В 2 книгах. Книга 1. / Отв. ред. В.Ф. Чигир. - Мн.: Амалфея, 1999. - 624с.
5. Международное регулирование внешнеэкономической деятельности / Д.П. Александров, А.В. Бобков, С.А. Васьковский и др.; Под ред. В.С. Каменкова. – М.: Издательство деловой и учебной литературы. – Мн.: Дикта, 2005. – 800с.
6. Хозяйственное право Республики Беларусь: Практическое пособие / С. С. Вабищевич. – Мн.: Молодежное науч. об-во, 2002. – 398с.
7. Хозяйственное право Республики Беларусь. Общая часть. Практ. пособие – Мн.: «МНО», 2001. – 318с.
8. «Финансовое право Республики Беларусь». Л.А. Ханкевич Учебное пособие / Мн. Издательство «Амалфея» 2002г.