

правовая система «Бизнес-Инфо». – 2019. – Режим доступа : www.business-info.by. – Дата доступа : 02.10.2019.

8 Шатров, С. Л. Методика и организация системы внутреннего аудита доходов и расходов по железнодорожным перевозкам в международном сообщении / С. Л. Шатров // Бухгалтерский учет и анализ. – 2008. – № 9. – С. 36–41.

9 Шатров, С. Л. Теория и методология информационно-аналитического обеспечения системы управления внешнеэкономической деятельностью на железнодорожном транспорте : [монография] / С. Л. Шатров. – Гомель : БелГУТ, 2018. – 231 с.

V. KOVALCHUK, PhD

Gomel State University named after Franciscsk Skorina

PROBLEMS OF REFLECTION IN ACCOUNTING OF COURSE AND AMOUNT DIFFERENCES WHEN CALCULATING FOR FORWARDER SERVICES: NEW METHODS AND LEGISLATION

The article discusses the procedure and methods of payment for the services of a forwarder for the export of goods in the order of subsequent and advance payment. The conditions for the occurrence of exchange rate and amount differences in the translation of the value of obligations at the date of payment in connection with a change in the exchange rates of the National Bank and the contractual rate are determined. The approaches to the order of reflection of exchange rate and total differences are identified, requiring improvement of accounting methods by changing legislation.

Получено 10.10.2019

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 12. Гомель, 2019**

УДК 657.421.1

А. В. КРАВЧЕНКО

Белорусский государственный университет транспорта

УЧЕТ ОТКЛОНЕНИЯ ОТ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

В статье освещены изменения в учетной практике и экономике, показана необходимость разработки аспектов, позволяющих вести бухгалтерский учет в максимально приближенной действующей оценке, именуемой в международной практике «справедливой стоимости», рассматривается предлагаемый вариант доведения производственных запасов до справедливой.

Согласно законодательству Республики Беларусь производственные запасы (материалы) оцениваются по фактической себестоимости. Она является наиболее простой и однозначной, в этом и состоят ее, по нашему мнению, основные преимущества. Такая оценка:

– объективна, поскольку формируется на основании документов и за предмет оценки действительно была выплачена (или должна быть выплачена) соответствующая сумма денег;

– вытекает из принципа двойственности, так как факты хозяйственной деятельности организации должны быть отражены в учете в той оценке, в которой они реально были осуществлены;

– позволяет наиболее реально отразить финансовый результат, так как на них не влияют последствия переоценки.

Однако следует отметить существенные недостатки указанного способа:

– с течением времени такая оценка теряет свою актуальность, т. е. чем раньше был приобретен оцениваемый актив, тем меньше его балансовая оценка соответствует оценкам по себестоимости аналогичных активов, имеющимся к моменту формирования бухгалтерского баланса; влияния изменения уровня инфляции усугубляет этот недостаток;

– при оценке запасов по фактической себестоимости в бухгалтерском балансе происходит суммирование оценок активов, которые были приобретены в разное время, т. е. осуществляется агрегирование сумм, выраженных в денежных единицах различной ценности; в результате информация финансовой отчетности теряет свою достоверность.

Изменяющиеся условия экономики показывают, что варианты оценки запасов по фактической себестоимости не соответствуют требованиям внешних пользователей финансовой отчетности, так как она делает несопоставимыми ценности. В связи с приближением национальных принципов и методов бухгалтерского учета и отчетности к международным в белорусском законодательстве появляются ранее не использовавшиеся подходы к определению стоимости активов.

В международной практике учету запасов посвящен Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы», в соответствии с п. 9 которого определено, что запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи. Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, произведенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Чистая цена продажи – это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимы для продажи.

Исследования показали, что в зарубежной практике используется еще такое понятие, как справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Справедливая стоимость отражает сумму, на которую можно обменять те же запасы на рынке при совершении операции между хорошо осведомлен-

ными покупателями и продавцами, желающими совершить такую операцию. Чистая цена продажи относится к чистой сумме, которую рассчитывает выручить предприятие от продажи запасов в ходе обычной деятельности и представляет собой стоимость, специфическую для предприятия, последнее – нет. Чистая цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости.

Несмотря на то, что чистая цена продажи, при оценке которой учитываются специфические особенности деятельности конкретной организации, и справедливая стоимость, отражающая стоимость данного вида запасов на свободном рынке, могут отличаться, и тот, и другой показатель являются выражением рыночной цены на этот вид запасов.

Как видно, МСФО предполагает, что изначально запасы подлежат учету по себестоимости, которая определяется в порядке, аналогичном принятому в белорусском законодательстве. Однако если рыночная стоимость (чистая цена продажи) запасов снижается, то запасы должны учитываться уже не по себестоимости, а по этой самой рыночной стоимости (чистой цене продажи), что и должно обеспечить достоверность бухгалтерской отчетности организации.

В отечественном законодательстве тот же эффект достигается посредством создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей, который формируется 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).

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей (запасов) предназначены для уточнения оценки материальных ценностей, учитываемых как средства в обороте (в активе баланса стоимость этих материальных ценностей отражается за вычетом сумм созданных резервов). Запасы – важная статья бухгалтерской отчетности. В соответствии с п. 2 Инструкции № 133 в качестве запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации.

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. Чистая стоимость реализации оценивается исходя из возможных цен реализации без учета НДС, так как он относится к расходам, связанным с реализацией запасов.

При определении чистой стоимости реализации учитывают изменения цены или себестоимости запасов, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания отчетного периода, если эти события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.

Следует отметить, что при отклонении себестоимости вышеуказанные подходы не учитываются. Материалы, предназначенные для использования в производстве продукции, не уцениваются до уровня ниже их себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается реализовать по цене, соответствующей себестоимости или выше нее.

В результате в учете возникает необходимость создания резерва. Резерв не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость готовой продукции (работ, услуг), при изготовлении которой были использованы эти сырье и материалы, превышает ее фактическую себестоимость. Резервы создаются перед составлением бухгалтерского баланса, как правило, годового.

Согласно типовому плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному постановлением Минфина Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 для отражения резерва под снижение стоимости запасов предназначен **счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов»**. К данному счету целесообразно предусмотреть с у б с ч е т а, соответствующие видам запасов, согласно п. 3 Инструкции № 133:

- 14.1 «Сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара»;
- 14.2 «Отдельные предметы в составе средств в обороте»;
- 14.3 «Животные на выращивании и откорме»;
- 14.4 «Незавершенное производство»;
- 14.5 «Готовая продукция»;
- 14.6 «Товары».

Таким образом, аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» после внедрения предложенной системы субсчетов будет вестись по каждой группе материальных ценностей, что в свою очередь обеспечит контрольную функцию учета.

Порядок отражения в учете формирования и использования (восстановления) резерва под снижение стоимости запаса отражен на рисунке 1.

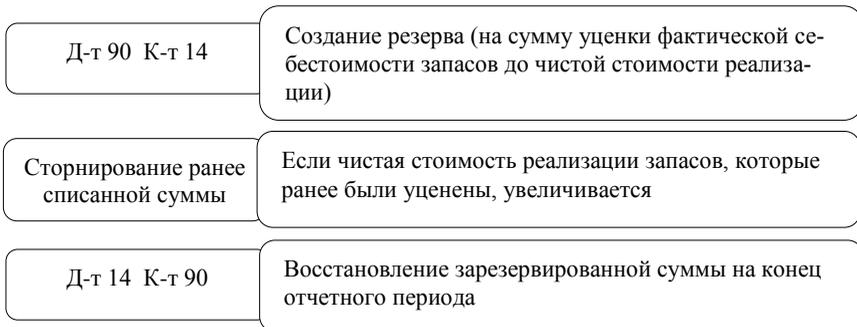


Рисунок 1 – Порядок отражения в учете формирования и использования резервов под снижение стоимости запасов

Сумма создаваемого резерва под снижение стоимости запасов отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости запасов».

Исследования показывают, что после создания резерва необходимо в каждом последующем периоде пересматривать чистую стоимость реализации запасов. Если чистая стоимость реализации запасов, которые ранее были учтены и числятся в запасах на конец отчетного периода, в дальнейшем увеличивается, списанную ранее сумму нужно сторнировать (в пределах суммы первоначальной оценки) 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.

На конец отчетного периода при списании материалов, по которым образован резерв под снижение стоимости материальных ценностей, зарезервированную сумму необходимо восстановить. В бухгалтерском учете эта сумма отражается по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Аналогичная запись составляется и в иных случаях выбытия запасов, по которым создан резерв, вне зависимости от причины выбытия (реализация, недостача и т. д.).

Резервы под снижение стоимости запасов отдельной строкой в балансе не отражаются, а уменьшают стоимость соответствующих активов.

В системе железнодорожного транспорта Республики Беларусь создание резервов под снижение стоимости запасов не предусмотрено. В результате проведенного исследования можно сделать вывод о том, что формирование данного вида резервов нецелесообразно по ряду причин:

1) на предприятии существует большой перечень номенклатуры материалов, и определить по каждой позиции текущую рыночную стоимость достаточно трудоемко;

2) сложно выразить величину морального устаревания и потери первоначальных качеств в денежном выражении;

3) может отсутствовать рынок уникальных изделий;

4) сырье и материалы могут быть использованы при производстве разных видов продукции, как прибыльных, так и убыточных;

5) на предприятии не существует таких видов запасов, которые обесцениваются, так как в Республике Беларусь невысокий уровень инфляции;

6) Белорусская железная дорога не производит готовую продукцию, а оказывает услуги.

Обобщив материалы по анализу порядка создания и использования резервов под снижение стоимости запасов, можно сделать следующий вывод: нормативные акты предоставляют достаточную свободу при формировании резервов. Поэтому в учетной политике организации должны найти отражение следующие элементы:

- порядок расчета суммы резерва;
- методика и периодичность создания и использования резерва.

Выбранные способы должны соответствовать целям управления, так как по величине резерва можно судить об эффективности управления активами.

На наш взгляд, учитывая положения международных стандартов финансового учета и отчетности, основной тенденцией является переход к оценке запасов по *справедливой стоимости*. Такая оценка активов и обязательств, полученная путем регулирования сумм на величину созданного резерва, повысит достоверность финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Существует мнение, что оценка элементов финансовой отчетности по справедливой стоимости – положительный момент для экономики в целом, т.к. соответствующие показатели более достоверно формируют финансовую отчетность организации, а также позволяют приблизить национальные стандарты нашей страны к МСФО. Однако вопрос реальности внедрения оценки по справедливой стоимости в Республике Беларусь требует углубленного изучения.

Оценку по справедливой стоимости можно охарактеризовать как систему учетных действий, позволяющую определить потенциальную ценность предприятия на основе информационного отражения отношений, сложившихся у него в процессе формирования активов и собственного капитала и обязательств.

Применение справедливой стоимости в международном учете для оценки стоимости запасов связано с тем, что для инвесторов, которые являются пользователями отчетности по МСФО, наиболее важной и значимой является информация о текущей стоимости активов и обязательств компаний. Справедливая стоимость позволяет провести более объективную оценку экономических выгод, которые способны принести активы организации в будущем, что в свою очередь окажет влияние на принятие правильных инвестиционных решений.

Согласно МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости», справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цена выхода), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки. При этом в п. 2 МСФО 13 говорится, что «справедливая стоимость – оценка, основанная на рыночных данных, а не оценка, специфичная для организации».

Целью оценки по справедливой стоимости является определение цены, по которой была бы осуществлена обычная сделка между участниками рын-

ка с целью продажи актива или передачи обязательства на дату оценки в текущих рыночных условиях.

Таким образом, под справедливой стоимостью понимается не только оценка, формируемая при приобретении актива, исполнении обязательства и совершении сделки между участниками рынка. Это и совокупность учетных операций, это и наиболее реальная оценка цели предоставления полной, достоверной и прозрачной отчетной информации внешним пользователям, определенная согласно приоритету экономического содержания над его юридической формой.

Объективной причиной применения в учетной практике оценки по справедливой стоимости является наличие инфляции, что способствует возникновению существенной величины «нереализованной» прибыли на балансах организаций. Нереализованная прибыль возникает за счет обесценения денежных единиц, в которых эти активы измеряются. Следовательно, у организации возникает желание отразить эту нереализованную прибыль в целях улучшения финансовых показателей. Так как внешние пользователи принимают инвестиционные решения исходя из экономической реальности, им необходима информация о стоимости, выраженной в денежных единицах на текущий момент времени. В этом проявляется главная причина того, что учет активов по справедливой стоимости в настоящее время является важным вопросом для разработчиков бухгалтерских стандартов.

Таким образом, преимуществами оценки по справедливой стоимости являются:

- объективная оценка будущих денежных потоков;
- максимально достоверная и сопоставимая информация об активах хозяйствующего субъекта;
- возможность получения более эффективной оценки результатов деятельности организации.

Изучение отчетности предприятий железнодорожного транспорта показало, что значительную часть активов составляют запасы, отражаемые в отчетности по фактической себестоимости, которая в свою очередь формируется в момент приобретения, заготовления запасов, и в случае их длительного хранения не отражают реальную их стоимость на рынке на момент составления отчетности, т.е. их рыночную стоимость.

По сути, в случае снижения оборачиваемости и длительного хранения запасы теряют свою стоимость и впоследствии при отпуске их в производства не обеспечивают их восполнение. Как правило, результатом становится привлечение заемного капитала.

Законодательством Республики Беларусь предусмотрено формирование резерва под снижение стоимости запасов, при этом создаваться он будет в случае, если запасы устарели, повреждены или цена реализации которых снизилась. В соответствии с данным правилом, оценка запасов и прочих краткосрочных активов отражается в финансовой отчетности по наименьшей

из двух оценок: фактической себестоимости приобретения или по цене возможной реализации.

В сложившихся условиях рыночной экономики запасы и иные краткосрочные активы должны иметь реальную возможность восполнения. Таким образом, с учетом инфляционного влияния, изменения курса валют наиболее актуально говорить о формировании *резерва по доведению до рыночной стоимости запасов*. Предлагаемый к рассмотрению резерв позволит учитывать рыночную стоимость запасов, отражать ее в отчетности и будет способствовать обеспечению восполнения или возвратности капитала предприятия.

Учитывая особенности экономических отношений в стране, при определении справедливой стоимости активов организации предлагаем следующие методы: *инфляционный, индексный* или *метод текущей стоимости*. Сущность инфляционного метода заключается в расчете справедливой стоимости в соответствии с изменением уровня инфляции. Справедливая стоимость, формируемая согласно индексному методу, определяется как произведение учетной стоимости и индекса цен производителей промышленной продукции. Метод текущей стоимости основывается на том, что справедливая стоимость равна текущей рыночной стоимости активов на рынке в момент их отпуска или формирования отчетности.

Первоначально справедливая стоимость определяется расчетными и аналитическими методами. При этом учет должен обеспечить управление информацией о ситуациях, повлиявших на изменение в балансе справедливой стоимости и их влияние на финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта и, более того, на свершившийся факт хозяйственной деятельности, так как организация должна раскрывать сущность справедливой стоимости для каждого класса финансовых инструментов таким образом, чтобы ее можно было сопоставить с соответствующим значением стоимости, указанной в балансе.

Таким образом, в современных рыночных отношениях запасы и иные краткосрочные активы должны иметь реальную возможность восполнения. В целях обеспечения такой возможности предлагаем формировать резервы и под восполнение запасов. Обоснуем предлагаемое нововведение на условном примере. В таблице представлены сведения по остаткам запасов (таблица 1).

Таблица 1 – Сведения по остаткам запасов на условном предприятии железнодорожного транспорта на 01.01.2018 г.

Наименование остатков материалов	Единицы измерения	Количество	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб. (гр. 3 × гр. 4)	Дата поступления, месяц и год
1	2	3	4	5	6
<i>От 180 до 360 дней</i>					
Сталь угловая ст3 сп 75×75×6	т	1	675,00	675,00	04.2017
Рельсы Р-65 с/г	км	0,050	42090,90	2104,55	04.2017
ЭПК-150 И	шт.	1	293,10	293,10	04.2017

Продолжение таблицы 1

Наименование остатков материалов	Единицы измерения	Количество	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб. (гр. 3 × гр. 4)	Дата поступления, месяц и год
1	2	3	4	5	6
Шпала с/г б/у	шт.	46	4,62	212,41	04.2017
<i>Итого с 04.2017</i>				3285,06	
Болт шинный с гайкой М27	шт.	100	13,38	1337,66	05.2017
Пара колесная б/у	шт.	1	108,75	108,75	05.2017
Накладка с/г	т	1,665	115,14	191,71	05.2017
<i>Итого с 05.2017</i>				14404,5	
Перевод стрелочный Р-65 4гр с/г	т	18,9	115,70	2187,25	06.2017
Рельс Р-65 3гр с/г	км	0,050	33473,18	1673,66	06.2017
Прочие залежалые запасы	–	–	–	1128,90	–
<i>Итого с 06.2017</i>				7356,29	
Итого				26174,75	
<i>Свыше 360 дней</i>					
Рельс рамный Р50 1/6	шт.	2	883,94	1707,80	11.2012
Шпала ж/б негодная для укладки в путь	шт.	1 097	3,09	3385,00	11.2013
<i>Итого с 12.2014</i>				593,78	
Шпала ж/б с/г	шт.	141	8,20	1156,62	04.2015
Краска МА-15	кг	112	0,997	111,66	04.2015
<i>Итого с 04.2015</i>				1268,28	
Шпала негодная для укладки в путь	шт.	457	3,01	1374,88	07.2015
Ограждение металлическое	шт.	17	148,07	2517,20	09.2015
		6	150,54	903,24	09.2015
<i>Итого с 09.2015</i>				3420,44	
Пластина снегоочистительная металлокордная 500×250×40	шт.	23	12,51	287,73	10.2015
Буфер резиновый крановый пфр-734	шт.	393	3,32	1304,52	11.2015
<i>Итого с 11.2015</i>				2086,28	
Аккумулятор 6СТ-132 А стартерный	шт.	1	135,75	135,75	01.2016
Рельсы Р65 с/г	км	0,125	34764,26	4345,50	04.2016
<i>Итого с 09.2016</i>				237,89	

Окончание таблицы 1

Наименование остатков материалов	Единицы измерения	Количество	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб. (гр. 3 × гр. 4)	Дата поступления, месяц и год
1	2	3	4	5	6
Отопитель дизеля ОВ-95 б/у	шт.	1	1036,88	1036,88	11.2016
Кран машиниста	шт.	2	411,57	823,14	11.2016
Цилиндр тормозной б/у	шт.	3	153,00	459,00	11.2016
<i>Итого с 11.2016</i>				<i>14197,58</i>	
Пара колесная б/у ВППС	шт.	2	130,18	260,35	12.2016
Прочие залежалые запасы	–	–	–	3045,23	–
Итого				37164,74	
ВСЕГО				63339,50	

Из таблицы 1 видно, что по состоянию на 01.01.2018 г. в организации имеются залежалые запасы в размере 63339,50 руб. При отпуске данных запасов в производство предлагаем их оценивать по справедливой стоимости.

Обоснование предлагаемой методики покажем на примере, используя метод текущей стоимости. Текущую рыночную стоимость рассчитаем на основании изменения курса валют, а именно доллара США (таблица 2).

Таблица 2 – Расчет уровня изменения курса доллара США

Дата поступления запасов, месяц и год	Курс доллара США, руб.		Уровень изменения
	на дату поступления	на 01.01.2018 г.	
11.2012	0,8530	1,9727	2,3127
11.2013	0,9230	1,9727	2,1373
07.2014	1,0200	1,9727	1,9340
11.2014	1,0720	1,9727	1,8402
12.2014	1,0810	1,9727	1,8249
04.2015	1,4700	1,9727	1,3420
07.2015	1,5333	1,9727	1,2866
09.2015	1,7452	1,9727	1,1304
10.2015	1,7688	1,9727	1,1153
11.2015	1,7438	1,9727	1,1313
01.2016	1,8569	1,9727	1,0624
02.2016	2,0823	1,9727	0,9474
04.2016	2,0139	1,9727	0,9795
09.2016	1,9605	1,9727	1,0062
11.2016	1,9054	1,9727	1,0353
12.2016	1,9795	1,9727	0,9966
Для прочих запасов, залежавшихся более 360 дней		–	1,3801

Окончание таблицы 2

Дата поступления запасов, месяц и год	Курс доллара США, руб.		Уровень изменения
	на дату поступления	на 01.01.2018 г.	
04.2017	1,8721	1,9727	1,0537
05.2017	1,8692	1,9727	1,0554
06.2017	1,8673	1,9727	1,0564
Для прочих запасов, залежавшихся от 180 до 360 дней	–		1,0552

Рассчитаем справедливую стоимость залежалых материалов на 01.01.2018 г. и сумму потери справедливой стоимости (таблица 3).

Таблица 3 – Расчет справедливой стоимости залежалых материалов на 01.01.2018 г. и суммы ее потери

Дата поступления запасов, месяц и год	Учетная стоимость запасов, руб.	Уровень изменения	Справедливая стоимость запасов, руб. (гр. 2 × гр. 3)	Сумма потери справедливой стоимости, руб. (гр. 4 – гр. 2)
1	2	3	4	5
11.2012	1707,80	2,3127	3949,63	2241,83
11.2013	3385,00	2,1373	7234,76	3849,76
07.2014	122,50	1,934	236,92	114,42
11.2014	579,33	1,8402	1066,08	486,75
12.2014	593,78	1,8249	1083,59	489,81
04.2015	1268,28	1,342	1702,03	433,75
07.2015	1374,88	1,2866	1768,92	394,04
09.2015	3420,44	1,1304	3866,47	446,03
10.2015	287,73	1,1153	320,91	33,18
11.2015	2086,28	1,1313	2360,21	273,93
01.2016	135,75	1,0624	144,22	8,47
02.2016	116,42	0,9474	110,30	-6,12
04.2016	4345,50	0,9795	4256,42	-89,08
09.2016	237,89	1,0062	239,36	1,47
11.2016	14197,58	1,0353	14698,75	501,17
12.2016	260,35	0,9966	259,46	-0,89
Прочие запасы, залежавшиеся более 360 дней	3045,23	1,3801	4202,72	1157,49
04.2017	3285,07	1,0537	3461,48	176,41
05.2017	14404,50	1,0554	15202,51	798,01
06.2017	7356,29	1,0564	7771,18	414,89
Прочие запасы, залежавшиеся от 180 до 360 дней	1128,90	1,0552	1191,22	62,32
Итого	63339,50	–	75127,14	11787,64

Из таблицы 3 видно, что разница между справедливой стоимостью и учетной стоимостью запасов организации, то есть сумма потери, составляет 11 787,64 руб. Данный факт свидетельствует о «вымывании капитала» пред-

приятия железнодорожного транспорта и приводит к необходимости привлечения заемных средств.

Таким образом, предлагается формировать резерв под доведение до справедливой стоимости запасов. При этом в учетной политике организации необходимо предусмотреть методологию формирования и использования данного резерва, а в рабочий план железной дороги добавить следующие счета:

– счет 13 «Отклонение от справедливой стоимости», который предназначен для обобщения информации об отклонениях фактической себестоимости используемых материалов от их справедливой стоимости;

– счет 87 «Резерв под доведение до справедливой стоимости», предназначенный для обобщения информации о резервах под доведение до справедливой стоимости запасов.

В таблице 4 представлена методология отражения операций по формированию и использованию резерва под доведение до справедливой стоимости запасов на счетах бухгалтерского учета.

Переоценку, а следовательно, и создание резерва под доведение до справедливой стоимости необходимо проводить ежемесячно, что связано с изменением курса валют.

По результатам технического освидетельствования комиссией может быть принято решение об оприходовании остатков материалов на склад в целях их дальнейшего использования или о реализации материалов в качестве металлолома ГО «Белвортмет». В данном случае переоценку запасов предлагается осуществлять на дату такой передачи.

Таблица 4 – Корреспонденция счетов по учету резерва под доведение до справедливой стоимости

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Сформирован резерв под доведение до справедливой стоимости	13	87	11787,64
Списан резерв при отпуске материалов в производство	20, 23, 25, 26, 29, 44	13	Сумма резерва, приходящаяся на материалы, отпускаемые в производство

Рассмотрим механизм действия резерва под доведение до справедливой стоимости. 11.01.2016 г. в структурное подразделение Белорусской железной дороги поступили рельсы Р65 в количестве 0,125 км и стоимостью 4345,50 руб. (курс дол. США на дату приобретения – 1,8752 руб.). 18.01.2016 г. рельсы были переданы для укладки в путь. По результатам технического освидетельствования, проведенного 10.01.2018 г., было принято решение о передаче рельсов на склад предприятия. На основе акта годности материалов (собственная разработка) стоимость рельсов принята к учету (таблица 5).

Переоценка запасов была произведена 10.01.2018 г., при этом курс дол. США на дату переоценки составил 2,0104 руб.

Таблица 5 – Акт годности запасов

Наименование материалов	Единица измерения	Количество	Процент годности, %	Первоначальная стоимость, руб.	Учетная стоимость, сформированная при изъятии материалов из основного средства, руб. (гр. 4 × гр. 5)
1	2	3	4	5	6
Рельсы Р65	км	0,125	30	4345,50	1303,65
Итого	–	–	–	4345,50	1303,65

На основании ведомости переоценки запасов (собственная разработка) результатом переоценки явилось формирование резерва под доведение до справедливой стоимости на сумму 313,31 руб. (таблица 6). В том числе отражено списание суммы резерва, приходящейся на материалы, отпускаемые в производство, а также его восстановление.

Таблица 6 – Ведомость переоценки запасов

Наименование материалов	Единица измерения	Количество	Дата приобретения	Первоначальная стоимость, руб.	Курс дол. США на дату приобретения, руб.
1	2	3	4	5	6
Рельсы Р65	км	0,125	11.01.2016	4345,50	1,8752
Итого	–	–	–	4345,50	–
Наименование материалов	Курс дол. США на дату переоценки, руб.	Уровень изменения курса валют (гр. 7/ гр. 6)	Справедливая стоимость запасов, руб. (гр. 5 × гр. 8)	Сумма потери справедливой стоимости, руб. (гр. 9 – гр. 5)	
1	7	8	9	10	
Рельсы Р65	2,0104	1,0721	4658,81	313,31	
Итого	–	–	4658,81	313,31	

В случае непригодности материалов к использованию может быть принято решение о списании рельсов с целью последующей их сдачи на металлолом ГО «Белвтормет». Если же принято решение о списании и сдачи на металлолом годных остатков материалов, в учете необходимо составить бухгалтерские записи (таблица 7).

Таблица 7 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при сдаче рельсов на металлолом ГО «Белвтормет»

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
<i>Не пригодные к использованию рельсы (имеют нулевую стоимость)</i>			
Сдача металлолома ГО «Белвтормет»	62	90	50,00
Начислен НДС из выручки от реализации металлолома	90	68	8,33
Поступление денежных средств от реализации металлолома	51	62	50,00
В результате списания непригодных к использованию рельсов и сдачи их на металлолом ГО «Белвтормет» предприятие получило прибыль	90	99	41,67

Окончание таблицы 7

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
<i>Пригодные к использованию рельсы</i>			
Оприходование материалов, подлежащих сдаче на металлолом ГО «Белвтормет», на склад по стоимости, сформированной при изъятии материалов из основного средства	10	01	1303,65
Формирование резерва под доведение до справедливой стоимости	13	87	313,31
Списание суммы резерва, приходящейся на материалы, функционирующие в составе основного средства	20	13	219,32
Списывается сумма ранее начисленного резерва на расходы	90	20	219,32
Восстановление суммы резерва под доведение до справедливой стоимости	87	90	219,32
Списание стоимости металлолома, подлежащего сдаче ГО «Белвтормет»	90	10	1303,65
Восстановление суммы резерва, приходящейся на материалы, подлежащие сдаче на металлолом	87	90	93,99
Списана сумма резерва, приходящаяся на материалы, подлежащие сдаче на металлолом	90	13	93,99
Сдача металлолома ГО «Белвтормет»	62	90	50,00
Начислен НДС из выручки от реализации металлолома	90	68	8,33
Поступление денежных средств ГО «Белвтормет» за реализованный металлолом	51	62	50,00
Отражается финансовый результат от сдачи на металлолом материалов	99	90	1261,98

Таким образом, создание резерва под доведение до справедливой стоимости на предприятиях железнодорожного транспорта является необходимым, так как это позволит избежать «вымывания оборотного капитала», сократит количество привлекаемых средств, а следовательно, увеличит финансовую устойчивость железной дороги в целом.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету ценных бумаг : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.12.2006 № 164 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019.
- 2 Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сентября 2011 № 102 // 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 : 21.03.2019.

4 Шатров, С. Л. Развитие методики учета и формирования резервов в системе железнодорожного транспорта / С. Л. Шатров, А. В. Кравченко // Вестник Полоцкого государственного университета. – Сер. Д, Экономические и юридические науки. – 2017. – № 6. – С. 96–102.

5 Шатров, С. Л. Резервы как категория бухгалтерского учета / С. Л. Шатров, А. В. Кравченко // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики. – 2015. – С. 181–184.

6 Шатров, С. Л. Методические подходы к формированию и использованию резервов по сомнительным долгам в системе железнодорожного транспорта / С. Л. Шатров // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности) : Междунар. сб. науч. тр. – Вып. 7. – Гомель : БелГУТ, 2014. – С. 68–76.

7 Шатров, С. Л. Оценочные резервы в системе управления активами железнодорожного транспорта : [монография] / С. Л. Шатров, О. В. Липатова, А. В. Кравченко. – Гомель : БелГУТ, 2019. – 175 с.

A. KRAUCHANKA

Belarusian State University of Transport

ACCOUNTING FOR DEVIATIONS FROM FAIR VALUE OF INVENTORIES

The article highlights changes in accounting practice and Economics, shows the need to develop aspects that allow accounting in the most appropriate current assessment, referred to in international practice as «fair value», considers the proposed option of bringing production reserves to fair.

Получено 08.10.2019

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 12. Гомель, 2019**

УДК 657.22:656.2

Л. Г. СИДОРОВА

Белорусский государственный университет транспорта

ДОХОДЫ ОТ ПАССАЖИРСКИХ ПЕРЕВОЗОК КАК ЭЛЕМЕНТ ЭФФЕКТИВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОЙ ОТРАСЛИ

Рассматриваются направления роста доходов от пассажирских перевозок железнодорожного транспорта на современном этапе развития экономики Республики Беларусь, исследованы факторы дальнейшего совершенствования учетного механизма на железной дороге.