

СОСТАВ, ПРИЗНАНИЕ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАПАСОВ СЕГОДНЯ И В БУДУЩЕМ

В статье сравнивается Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» с действующими ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и с действующими нормативными правовыми документами по регулированию бухгалтерского учета. Исследуются основные положения данного проекта и освещаются основные изменения касательно оценки запасов. Раскрывается состав активов, которые включаются в группу запасов, обсуждаются требования к их отражению в бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: запасы; учет запасов; оценка запасов; состав запасов; переквалификация активов; долгосрочные активы к продаже.

Неотъемлемой составляющей активов организации, от которых напрямую зависит имущественное положение фирмы, являются материально-производственные запасы. Им отводится важная роль в хозяйственной деятельности организации, так как именно запасы образуют вещественную основу производимой продукции. Кроме того, они используются для реализации в целях извлечения прибыли. Существенную долю бухгалтерского баланса формируют запасы субъектов, а исходя из себестоимости запасов, определяется формирование финансового результата организации. Учитывая данные обстоятельства, при формировании бухгалтерской отчетности в отношении запасов необходимо предоставление полной и достоверной информации для заинтересованных пользователей.

Вопросам определения, состава и признания запасов в бухгалтерском учете посвящены труды Т.П. Карповой, Л.К. Никандровой, Э.С. Дружиловской и других известных ученых [3; 4; 6]. Посвященные данной проблеме диссертации М.М. Абрухановой, Е.В. Пономаревой, Н.В. Щербаковой также заслуживают особого внимания [1; 10; 14]. Нельзя сказать, что на сегодняшний день данные работы утратили свою актуальность, но в условиях преобразования бухгалтерского учета согласно международным стандартам финансовой отчетности и в связи с принятием Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 гг. в дополнительном изучении нуждаются вопросы состава, признания и первоначальной оценки запасов в бухгалтерском учете, в том числе для облегчения адаптации действующих положений по ведению бухгалтерского учета к вводимым учетным стандартам. Ряд указанных предпосылок доказывает актуальность поднимаемых в настоящей статье проблем и определяет ее цель – теоретическое и практическое рассмотрение вопросов, связанных

* Маслякова Дарья Дмитриевна – студент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: ddmaslyakova@mail.ru.

с составом, признанием и оценкой запасов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в соответствии с Проектом ФСБУ «Запасы» в сравнении с действующими нормативными актами, регулирующими учет запасов.

На сегодняшний день со стороны государственных органов, а вместе с ними и профессиональных сообществ – Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, Аудиторской палаты России, Национального негосударственного регулятора бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» – фонд «НРБУ «БМЦ» и др. уделяется особое внимание порядку формирования информации о материально-производственных запасах.

Необходимо отметить, что в пересмотре нуждается действующий в настоящий момент стандарт – ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», так как на данном этапе происходит процесс сближения российской системы бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности в вопросах, касающихся учета материально-производственных запасов. По мнению автора, значимой датой в процессе сближения РСБУ и МСФО, является апрель 2012 года, когда перед Правительством РФ была поставлена задача, действующим на тот момент Президентом РФ – Дмитрием Медведевым, о постепенном переходе РСБУ на максимально приближенные к МСФО – Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ).

10 июля 2017 года вступил в силу Приказ Министерства финансов России от 07.06.2017 № 85н, который характеризуется двумя принципиально важными новшествами:

- утверждена новая программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 годы;
- признан утратившим силу Приказ Минфина России от 23.05.2016 № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 годы».

По сравнению с прежней программой работа по разработке ФСБУ на 2017–2019 годы скорректирована следующим образом:

- в соответствии с программой, количество запланированных к разработке ФСБУ не изменилось, их по-прежнему 14;
- пересмотрен порядок внесения изменений в действующие ПБУ;
- изменены как сроки представления проектов ФСБУ в Совет по стандартам бухгалтерского учета, так и прогнозируемые даты начала вступления стандарта для обязательного применения, Указанные в предыдущей программе сроки сдвинуты на год вперед, то есть планируемые даты запуска первых ФСБУ приходятся на период с 2019 и до 2021 года включительно.

Согласно новой программе одним из первых должен вступить в силу федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы», срок публичного обсуждения которого на сегодняшний день уже завершен (2019 г.) [12]. Разработан данный стандарт фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (далее «НРБУ «БМЦ»)). Необходимо отметить тот факт, что данный стандарт бухгалтерского учета был

разработан на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы», который в свою очередь значительно отличается от ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Различия заключаются в способах ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов.

Основным различием является объект учета. В ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» – это материально-производственные запасы, а в ФСБУ «Запасы» и МСФО (IAS) 2 «Запасы» объектом учета являются запасы. Следовательно, структура и критерии признания активов соответственно тоже будут различаться, это можно увидеть в сравнительной таблице.

Сравнительная таблица ПБУ 5/01, МСФО (IAS) 2, ФСБУ «Запасы»

Критерий сравнения	ПБУ 5/01	МСФО (IAS) 2	ФСБУ "Запасы"
Объект	Материально-производственные запасы	Запасы	Запасы
Критерии признания активов	<ul style="list-style-type: none"> - МПЗ, используемые как сырье, материалы и т.п. для производства продукции, на продажу (выполнения работ, оказания услуг) - МПЗ для продажи - МПЗ, используемые для управленческих нужд 	<ul style="list-style-type: none"> - Запасы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности - Запасы, в процессе производства для продажи - Запасы, в виде сырья или материалов, предназначенные для производства или оказания услуг 	<ul style="list-style-type: none"> - Запасы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации - Запасы, используемые в течение периода не более 12 месяцев
Структура	Материалы, готовая продукция, товары для продажи	Материалы, сырье, готовая продукция, товары для продажи, незавершенное производство	Материалы, сырье, запасные части, инструменты и др., полуфабрикаты, незавершенное производство, готовая продукция, товары для перепродажи, ВНА, использование которых прекращено и др.

Исходя из данной таблицы, можно прийти к выводу, что МСФО и ФСБУ в большей степени регулируют вопрос формирования себестоимости готовой продукции, чем существующие ПБУ, которые, по мнению автора, практически не касаются данной темы. В составе будущего федерального стандарта перечень активов, признающихся в качестве запасов, представлен более подробно и широко. Из таблицы можно увидеть, что отличным от действующего национального

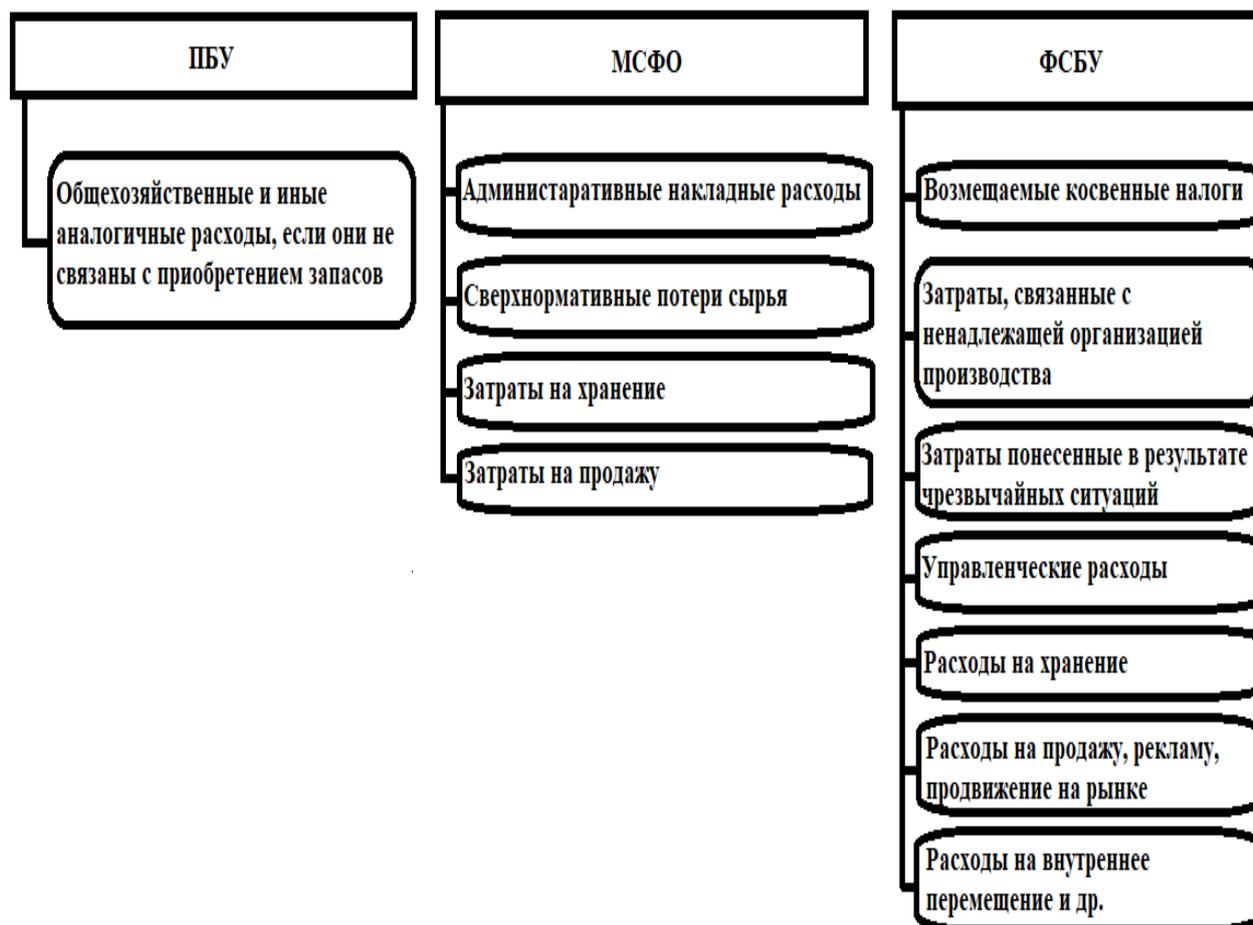
стандарта является признание в качестве запасов незавершенного производства, внеоборотных активов, использование которых прекращено; объектов интеллектуальной собственности, приобретенных или созданных для целей продажи в ходе обычной деятельности. Примечательным является факт отсутствия в ФСБУ стоимостного критерия признания активов в качестве запасов, который на сегодняшний день установлен нормами ПБУ 5/01. Вместе с тем отличительной и в то же время нехарактерной особенностью для РСБУ является и то, что запасами не признаются активы, предназначенные для создания внеоборотных активов, а также животные и растения, которые используются с целью получения сельхозпродукции. Для того чтобы достигнуть поставленной цели и разработать одинаковый подход к порядку признания актива в качестве запасов, состав запасов будущего федерального стандарта максимально адаптирован под международные стандарты.

Кроме того, следует отметить, что в будущем федеральном стандарте будет также учитываться и адаптация к порядку оценки запасов. Следовательно, учет по фактической себестоимости запасов будет изменен на усовершенствованный порядок оценки: по наименьшей величине себестоимости или чистой стоимости продажи. Этот переход связан с формированием в бухгалтерском учете организации актуальной, текущей стоимости актива, которая будет учитывать все изменения рыночных условий экономики.

Одной из отличительных особенностей можно назвать и признание затрат, они не включаются в себестоимость запасов. В соответствии с ПБУ 5/01, общехозяйственные и иные аналогичные расходы, не связанные непосредственно с приобретением запасов, не могут быть учтены в себестоимости.

Вместе с тем состав расходов, которые не учитываются в составе себестоимости запасов согласно ФСБУ и МСФО не только совпадает с ПБУ, но и включает в себя дополнительные статьи затрат, которые представлены на следующем рисунке.

Схема сравнения затрат, не включаемых в себестоимость запасов



Сравнение затрат

Следует отметить, что согласно МСФО сумма скидки не учитывается в себестоимости запасов, а в соответствии с ПБУ и будущим ФСБУ такая скидка включается в состав себестоимости. Примечательно также, что в ФСБУ подходы, которые применяются на сегодняшний день в РСБУ к учету процентов по займам в первоначальной стоимости, не будут различаться. Согласно ФСБУ проценты учитываются в составе запасов, в случае если заем осуществлялся с целью приобретения запасов. А в случае с МСФО, проценты по займам будут относиться на себестоимость, если на подготовку запасов к использованию требуется определенное время.

Покупка материально-производственных запасов в иностранной валюте при изменении в дальнейшем стоимости валюты может привести к курсовым разницам. В таком случае, согласно МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» курсовые разницы будут учитываться в составе первоначальной стоимости запасов. А в РСБУ, согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99

«расходы организации» курсовые разницы, возникающие в связи с приобретением запасов, относятся не на себестоимость запасов, а учитываются в составе прочих доходов и расходов.

При отпуске в производство оценка запасов изменяться не будет, МСФО, ФСБУ и ПБУ предполагают, списание по себестоимости единицы, средней себестоимости, методом ФИФО.

Что касается требований, относящихся к раскрытию в финансовой отчетности информации об операциях с запасами, то следует отметить, что ПБУ 5/01 включает в себя более узкий объем требований. МСФО (IAS) 2 и ФСБУ, в свою очередь, содержат похожие требования к раскрытию информации, но основное внимание уделяется раскрытию причин, по которым может изменяться стоимость запасов. Вместе с тем, новшеством для российского учета будет являться необходимость раскрытия информации о суммах авансов, уплаченных в связи с приобретением материально-производственных запасов.

В заключение можно сделать выводы, что при сравнении ПБУ 5/01 и МСФО 2 «Запасы» существует ряд различий, связанных со способами оценки, классификацией активов, составом затрат, учитываемых и не учитываемых в себестоимости. Данные отличия существуют с момента утверждения ПБУ 5/01, и именно ФСБУ «Запасы» призван уничтожить сложившиеся на сегодняшний день разницы в учете, максимально приближая российскую систему бухгалтерского учета к международному опыту. Таким образом, ФСБУ «Запасы» представляет собой сочетание сложившейся системы учета материально-производственных запасов в России и новых для нашей системы международных стандартов с учетом их особенностей. В соответствии с ФСБУ предлагается адаптированная система учета запасов, которая в свою очередь способствует формированию более актуальной, значимой и достоверной информации, предоставляемой в дальнейшем ее пользователям. А предоставление организацией полезной финансовой информации существующим и потенциальным инвесторам, работодателям и прочим кредиторам при принятии ими решений о предоставлении ресурсов данной организации, является главной целью международных стандартов. Следовательно, можно сделать вывод о том, что данный этап реформирования российской системы бухгалтерского учета позволит устранить существующие сегодня недостатки и ориентирует российский бизнес на международные взгляды и опыт передовых экономик.

Список использованной литературы

1. Арбуханова М.М. Управленческий учет и аудит материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности : автореф. дис. ...канд. экон. наук : 08.00.12 / М.М. Арбуханова. – Ставрополь, 2010. – 21 с.
2. Валегова Н.В. МСФО и РСБУ: основные отличия / Н.В. Валегова // Управленческий учет и финансы. – 2011. – № 1. – С. 10–24.
3. Дружиловская Э.С. Новые правила оценки и учета запасов / Э.С. Дружиловская // Все для бухгалтера. – 2013. – № 1 . – С. 23–30.

4. Карпова Т.П. Учет и контроль материальных запасов в системе управленческого учета / Т.П. Карпова, И.И. Верещук // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 8–1 (61–1). – С. 512–514.

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] : введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 26.08. 2015) с изм. и доп. вступ. в силу с 01.01.2018 // СПС «КонсультантПлюс».

6. Никандрова Л.К. Учет поступления материально-производственных запасов / Л.К. Никандрова, К.Л. Никандров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2013. – № 2. – С. 19–23.

7. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ : (в ред. от 18.07.2017 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

8. Основы оценки стоимости имущества: учебник под ред. М.А. Федотовой, Т.В. Тазихиной. – М. : Кнорус, 2011. – 272 с.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09 июня 2001 г. № 44н.

10. Понамарева Е.В. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов в строительных организациях : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Е.В Понамарева. – Новосибирск, 2007. – 16 с.

11. Попов А.Ю. Определение, состав и признание запасов в бухгалтерском учете : ближайшие перспективы / А.Ю. Попов // Учет. – 2016. – № 5. – С. 157–160.

12. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» [Электронный ресурс] : офиц. сайт. – М., 2018. – Режим доступа : http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Zapaci.

13. Ташназаров С.Н. Учет и финансовая отчетность товарных запасов (применение систем периодического учета запасов) / С.Н. Ташназаров // Аудит и финансовый анализ. – 2017. – № 1. – С. 47–51.

14. Щербакова Н.В. Учет и анализ в управлении материально-производственными запасами промышленного предприятия : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Н.В. Щербакова. – Йошкар-Ола, 2006. – 190 с.