

УДК 657.01

***СРАВНЕНИЕ РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ УЧЕТА ЗАПАСОВ И
МСФО 2 «ЗАПАСЫ»***

Гузилова С.В.

студент 4-го курса,

Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»,

Москва, Россия

Цыбанева Е.Ю.

студент 4-го курса,

Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»,

Москва, Россия

Аннотация: В 2019 году планируется введение в действие Федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы». Данный стандарт призван сблизить практики российского и международного учета в части учета запасов экономического субъекта. Актуальным является рассмотрение нововведений, включенных в ФСБУ «Запасы» и их сравнение с международной практикой.

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности, федеральные стандарты бухгалтерской отчетности, запасы.

***COMPARISON OF RUSSIAN INVENTORY ACCOUNTING STANDARDS
AND IFRS 2 "INVENTORIES"***

Guzilova S. V.

student 4 year,

National Research Nuclear University "MEPhI»,

Moscow, Russia

Tsybaneva E.U.

student 4 year,

National Research Nuclear University "MEPhI»,

Moscow, Russia

Annotation: In 2019, introduction of the Federal accounting standard "Inventories" is planned. This standard is intended to bring together the practice of Russian and international accounting in terms of accounting of the entity's inventories. It is important to consider the innovations included in FAS «Inventories» and their comparison with international practice.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Federal Accounting standards, Inventories.

В настоящее время достаточно актуальной проблемой является необходимость трансформации системы бухгалтерского учета в России в связи с изменениями общественных отношений, пользователей информации, гражданско-правовой среды. В следствие чего возникает необходимость приведения отечественной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности.

Создание международных стандартов финансовой отчетности было вызвано необходимостью создания такой системы бухгалтерского учета и форм бухгалтерской отчетности, которые обеспечивали бы единство и сопоставимость для всех экономических субъектов.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107 «Об утверждении положения о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории российской федерации» (в ред. от 26.08.2013 № 739) определено, что российские экономические субъекты должны применять МСФО в своей деятельности.

Однако, хотя на сегодняшний день и происходит интеграция РСБУ в МСФО, различия все равно наблюдаются. Данный факт связан в первую очередь с тем, что используемая терминология, правила оценки и существующие практики учета по российским и международным стандартам существенно различаются.

Для сближения российского и международного учета проводится разработка Федеральных стандартов бухгалтерского учета. Министерством финансов утверждена программа разработки федеральных стандартов на 2017-2019 гг. (утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 07.06.2017 г. № 85н). В соответствии с данной программой в ближайшем будущем ожидается вступление в силу 14 Федеральных стандартов, один из которых будет относиться к учету запасов – ФСБУ «Запасы».

В данной статье будут рассмотрены основные различия применяемого в настоящее время ПБУ 5/01, стандарта, который будет введен в действие в 2019 году ФСБУ «Запасы», а также действующего и применяемого глобально международного стандарта IAS 2 «Запасы».

Сравнение стандартов будет проводиться в соответствии со структурой содержания стандартов: идентификация объекта учета, оценка при первоначальном признании, оценка при последующем отражении в отчетности, оценка при выбытии объекта и особенности раскрытия информации об объекте в бухгалтерской отчетности.

Идентификация. В первую очередь изменения коснутся понятийного аппарата, применяемого в вышеуказанных стандартах.

В сферу рассмотрения ПБУ входят материально-производственные запасы, в частности сырье и материалы, готовая продукция, товары. Согласно РСБУ незавершенное производство в состав МПЗ экономического субъекта не включается.

Его учет ведется в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, и имеет определенные особенности (например, способ оценки).

Однако незавершенное производство как актив экономического субъекта, согласно Приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н "О формах бухгалтерской отчетности организации", должно отражаться в отчете "Бухгалтерский баланс" по строке "Запасы" организации. Указанное разночтение

с РСБУ негативно влияет на качество представляемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта информации и вызывает их несоответствие с МСФО

Объектом рассмотрения в МСФО и ФСБУ являются запасы. В МСФО кроме материально-производственных запасов рассматривается незавершенное производство.

Стоит отметить, что в проекте ФСБУ описание объекта учета адаптировано в соответствии с МСФО и наиболее расширенно представлено. В отличие от ПБУ 5/01 в качестве запасов получили признание незавершенное производство, объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные организацией для последующей продажи.

Кроме того, в проекте указан перечень активов, которые запасами не являются. Также данным стандартом вносится такое понятие, как долгосрочные активы к продаже (в МСФО регулируются отдельным положением), что является новым для российского учета.

Оценка запасов при признании. В оценке запасов при признании их в бухгалтерском учете существует ряд отличий между ПБУ 5/01, ФСБУ «Запасы» и МСФО «Запасы».

Согласно ПБУ 5/01 и ФСБУ запасы принимаются к бухгалтерскому учету только по фактической себестоимости (формируется в зависимости от источника поступления материальных ценностей), в то время как по МСФО они должны быть учтены по наименьшей величине: себестоимости или чистой возможной цене продажи. Порядок формирования себестоимости запасов в соответствии с требованиями нормативных актов представлен в таблице 1.

Также можно отметить, что в МСФО в себестоимость запасов включены затраты, произведенные для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов, в то время как в ФСБУ в себестоимость включаются затраты, необходимые для приведения запасов в пригодное для их использования или продажи состояние. Помимо этого, в ФСБУ отмечено, что себестоимость запасов

Таблица 1 – Порядок формирования себестоимости запасов

Способ поступления запасов в организацию	Формирование фактической себестоимости согласно ПБУ 5/01	Формирование себестоимости согласно МСФО	Формирование фактической себестоимости согласно ФСБУ
Приобретение за плату	Сумма фактических затрат на приобретение, за исключением возмещаемых налогов	Цена покупки, невозмещаемые налоги и затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов. Скидки подлежат вычету из себестоимости. Также в МСФО 23 "Затраты по заимствованиям" указаны случаи, когда затраты по заимствованию включаются в себестоимость запасов.	Суммы, уплаченные поставщику, с учетом всех скидок, невозмещаемые налоги и затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов. Также в ФСБУ раскрыт порядок формирования себестоимости запасов при условии отсрочки или рассрочки платежа.
При создании запасов собственными силами организации	Все фактически произведённые затраты, связанные с их изготовлением	-	Все фактически произведённые затраты, связанные с их изготовлением
При получении от учредителей	Определяется в зависимости от условий получения: <ul style="list-style-type: none"> • если запасы получены в счет вклада в уставный капитал, то они принимаются к учету по себестоимости, согласованной учредителями; • если запасы получены по договору дарения или безвозмездно, то они принимаются к учету по текущей рыночной стоимости. 	-	Справедливая стоимость полученных запасов
При приобретении организацией запасов по договорам,	Справедливая стоимость передаваемых активов	-	Справедливая стоимость передаваемых активов

<p>предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами</p>			
<p>Полученных при выбытии основных средств и другого имущества</p>	<p>По текущей рыночной стоимости</p>	<p>-</p>	<p>Наименьшая из следующих величин:</p> <ul style="list-style-type: none"> • стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, используемые организацией в своем операционном цикле; • сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, фактически понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением запасов, приведением их в состояние, необходимое для их использования. [3]

формируется на всех стадиях операционного цикла организации по мере осуществления соответствующих затрат. [3]

Также следующим отличием является состав расходов, не учитываемых в себестоимости запасов. Согласно ПБУ 5/01 в себестоимости не учитываются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, которые непосредственно не связаны с приобретением запасов. В МСФО перечень расходов, не учитываемых в себестоимости запасов, более расширен нежели в ПБУ:

- Затраченные сверх нормы ресурсы;
- Затраты на хранение вне процесса производства;
- Административные накладные расходы, непосредственно не связанные с запасами;
- Затраты на продажу.

В соответствии с ФСБУ помимо расходов, приведенных в МСФО, не включаются в себестоимость запасов следующие затраты:

- Возникшие из-за чрезвычайных ситуаций;
- Возникшие из-за обесценения других активов;
- Управленческие расходы;
- На рекламу и продвижение запасов на рынке;
- На внутреннее перемещение запасов вне производственного процесса;
- Прочие затраты, осуществление которых не является необходимым для приведения запасов в пригодное для их использования или продажи состояние.

Последующая оценка запасов. В настоящее время, согласно ПБУ 5/01 последующая переоценка запасов не производится. Обесценение запасов отражается путем создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Данный подход позволяет соблюсти принцип осмотрительности только при отражении стоимости запасов в отчетности, в бухгалтерском учете оценка запасов остается завышенной. Согласно методическим указаниям списание начисленного резерва (по мере отпуска относящихся к нему запасов)

происходит путем увеличения финансовых результатов. Такая технология может привести к искажению показателей, корреспондирующих со счетами учета запасов, поскольку списание данных запасов происходит по их фактической себестоимости.

Требования МСФО и ФСБУ к последующей оценке запасов одинаковы. Оба стандарта требуют оценивать запасы по наименьшей из величин:

- себестоимости;
- чистой возможной цены продажи (МСФО) или чистой стоимости продажи (ФСБУ).

Причем под понятиями «чистая возможная цена продажи» и «чистая стоимость продажи» понимается предполагаемая продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат, которые необходимо понести для завершения производства и продажи запасов.

Пример: В бухгалтерском учете организации, согласно ПБУ 5/01, запасы учитываются по их фактической себестоимости. Определить оценку каждого вида запасов согласно требованиям ФСБУ «Запасы», используя исходные данные, представленные в таблице 2.

Таблица 2 – Исходные данные

Запасы	Себестоимость	Возможная цена продажи	Затраты на продажу
Лист стальной	1 000	1 150	48
Доска дубовая	1 243	1 132	36
Стол обеденный	6 543	6 534	98
Стол письменный	7 653	8 976	113

Для решения задачи необходимо определить возможную чистую цену продажи по формуле:

Чистая стоимость продажи = Возможная цена продажи – Затраты на завершение производства – Затраты на продажу

После определения чистой стоимости продажи необходимо сравнить ее с себестоимостью и для оценки каждого вида запасов выбрать наименьшее из полученных значений. Порядок решения представлен в таблице 3.

Таблица 3 – Решение

Запасы	Себестоимость	Чистая стоимость продажи	Оценка
Лист стальной	1 000	1 102	1 000
Доска дубовая	1 243	1 096	1 096
Стол обеденный	6 543	6 436	6 436
Стол письменный	7 653	8 863	7 653
ИТОГО:	16 439	-	16 185

Оценка при выбытии. Стоит отметить, что не все аспекты учета изменятся при вступлении в силу ФСБУ «Запасы». Так, неизменными останутся способы оценки запасов при выбытии. Кроме того, данные способы и в ПБУ, и в ФСБУ, и в МСФО одинаковы: по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости, метод ФИФО (таблица 4).

Таблица 4 – Анализ способов оценки запасов при выбытии

Метод оценки	По себестоимости каждой единицы	По средней себестоимости	Метод ФИФО
Характеристика метода	Применяется для оценки материалов, используемых организацией в особом порядке (драгоценных металлов, драгоценных камней и т.п.), а также тех, которые не могут обычным образом заменять друг друга	Оценка определяется по каждой группе (виду) материалов путем деления общей себестоимости группы (вида) материалов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка материалов на начало месяца и их поступления в течение месяца	Оценка основана на допущении, что материалы используются в течение месяца в последовательности их поступления, т.е. первые поступающие в производство (на продажу) оцениваются по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости материалов, числящихся на складе на начало месяца
Варианты применения метода	При применении метода могут использоваться два варианта определения себестоимости единицы списываемых материалов: - включая все расходы, связанные с приобретением;	Применение методов, согласно п. 78 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, может осуществляться следующими вариантами: - исходя из среднемесячной фактической себестоимости, в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (взвешенная оценка);	

	- включая только стоимость материалов по договорной цене (упрощенный вариант) - допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением материалов, на их себестоимость	- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка). При этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов	
Аналог метода, предусмотренный в МСФО	Метод специфической идентификации затрат (Specific identification method)	Метод средневзвешенной стоимости (Average cost method)	Метод ФИФО (First-in first-out)

Раскрытие информации в отчетности. Действующий ПБУ 5/01 содержит небольшой объем требований к раскрытию информации о запасах организации, что затрудняет понимание информации об объекте учета пользователями отчетности. В ФСБУ наблюдается усовершенствование требований к раскрытию информации, причем требования ФСБУ и МСФО в данном вопросе аналогичны, что говорит о существенном сближении российских и международных стандартов. В частности, в соответствии с требованиями ФСБУ будет широко раскрыта информация, объясняющая причины изменений стоимости запасов организации. Также в ФСБУ предъявлены требования к раскрытию величины авансов, выданных поставщикам для приобретения запасов, что ранее в отчетности российских организаций не раскрывалось.

В заключение можно отметить, что при сравнении действующего в РФ ПБУ 5/01 и МСФО (IAS) 2 были выявлены различия в объекте, регулируемом стандартами, в оценке и формировании себестоимости запасов при признании. Также различна оценка, в которой запасы находят отражение в бухгалтерском балансе. Кроме того, в МСФО достаточно высоки требования к раскрытию информации в отчетности.

Как было выяснено, проект ФСБУ практически нивелирует различия в подходах российской и международной практик учета, включает в себя практически все требования высококачественных глобальных стандартов, при том учитывая особенности ведения российского бухучета. Принятие данного стандарта позволит формировать более достоверную и расширенную информацию о запасах, что несомненно скажется на качестве бухгалтерской отчетности российских организаций.

Библиографический список:

1. Приказ Минфина России от 09.06.2001 N 44н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01";
2. "Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы"(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016);
3. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» [Электронный ресурс]: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Zapaci