***УДК 657.1:657.3***

***DOI 10.38161/2618-9526-2020-1-2-28***

***О.А. Солдаткина,***

***канд. экон. наук,***

***доцент кафедры бухгалтерского учёта, анализа и экономической безопасности***

***Хабаровского государственного университета экономики и права***

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ О ЗАПАСАХ ПО РОССИЙСКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ ТРЕБОВАНИЯМ

*В статье отражены результаты исследования сходства и различий действующих требований МСФО (IAS) 2 и нового Федерального стандарта бухгалтерского учёта ФСБУ 5/2019 по формированию информации в финансовой отчётности о запасах. Особое внимание уделено проблемам признания, оценки, классификации и учёта запасов по новым требованиям.*

***Ключевые слова:*** *Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО), Федеральный стандарт бухгалтерского учёта ФСБУ 5/2019, запасы.*

***UDC 657.1:657.3***

***DOI 10.38161/2618-9526-2020-1-2-28***

***O.A. Soldatkina***

***Candidate of Economic Sciences, Associate Professor***

***Department of Accounting, Analysis and Economic Security***

***Khabarovsk State University of Economics and Law***

Actual Issues of Formation of Data about Reserves According to Russian and International Requirements

*The article reflects the results of a study that describes similarities and differences between the current requirements of IFRS (IAS) 2 and the new Federal Accounting Standard (FAS 5/2019) on formation of data in financial statements about reserves. Special attention is paid to the problems of recognition, estimation, classification and accounting of reserves under new requirements.*

***Keywords:*** *International Financial Reporting Standards (IFRS), Federal Accounting Standard (FAS 5/2019), reserves.*

Российские предприниматели осуществляют свою деятельность под давлением ограничений на протяжении ряда последних лет. Пандемия коронавируса усилила кризисные явления, обострила имеющиеся проблемы и противоречия, оказала негативное влияние на все стороны мировой экономики. Аналитикам остаётся строить прогнозы и обсуждать планы по выходу из кризиса в условиях неопределённости.

С целью оказания помощи коммерческим компаниям Комитет по международным стандартам финансовой отчётности (КМСФО) принимает меры для смягчения отрицательного влияния пандемии. КМСФО вносит корректировки в отдельные международные стандарты финансовой отчётности (МСФО), переносит сроки предоставления консолидированной финансовой отчётности. Российские и зарубежные компании, составляющие отчётность поквартально, показывают снижение показателей выручки, операционной и чистой прибыли, при этом отмечают, что основные трудности бизнес будет испытывать во втором квартале 2020 г. [1].

Происходящие процессы затрагивают и показатели запасов, которые, как правило, занимают достаточно большой удельный вес в оборотных активах производственных предприятий. Их избыточное накопление, устаревание, обесценение, резкие изменения цен на рынках оказывают существенное влияние на финансовое состояние организаций. Динамику изменения величины запасов за различные отчётные периоды специалисты анализируют на основании бухгалтерского баланса. Общепринятые принципы и требования к учёту запасов в компаниях предусмотрены как в российских, так и международных стандартах финансовой отчётности.

Учёт материально-производственных запасов в Российской Федерации в настоящее время ведётся в соответствии с ПБУ 5/01 [2]. Наряду с указанным положением отечественные бухгалтеры используют Методические указания по бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов [3] и Методические рекомендация по бухгалтерскому учёту специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды [4]. Разработанная и утверждённая Министерством финансов РФ методика оценки, классификации и учёта запасов применялась на протяжении длительного времени, и бухгалтеры овладели ею на высоком уровне. По каждому спорному вопросу в отношении отражения информации о запасах можно найти ответ в методических указаниях или рекомендациях. Однако применяющиеся нормативные документы по учёту запасов по многим аспектам значительно отличаются от требований МСФО, в связи с чем Министерством финансов РФ утверждён новый Федеральный стандарт бухгалтерского учёта ФСБУ 5/2019 «Запасы», вступивший в силу в марте 2020 г. [5].

Обязательное применение данного стандарта вводится, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчётности за 2021 год. ФСБУ 5/2019 разработан на основании положений одноименного МСФО (IAS) 2 «Запасы» [6], поэтому принятый в нём порядок признания, оценки, классификации и учёта запасов значительно отличается от требований действующего ПБУ 5/01. Одновременно с ПБУ 5/01 утрачивают силу и методические указания [3; 4]. В информационном сообщении Министерства финансов РФ об утверждении ФСБУ 5/2019 [7] говорится о принятых новациях и уточнениях в понятии запасов, сфере применения стандарта, условиях их признания. Подчёркнуто, что новый федеральный стандарт не распространяется на материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам. Компании имеют право принять решение не применять стандарт в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд. Требования ФСБУ 5/2019 не распространяются на организации бюджетной сферы, его могут не применять микропредприятия, за исключением тех, которые не вправе применять упрощённые способы ведения бухгалтерского учёта. Новый стандарт распространяется на учёт незавершённого производства, что соответствует правилам МСФО (IAS) 2. В состав запасов включены объекты интеллектуальной собственности, приобретённые или созданные для продажи. Запасы признаются в учёте по фактической себестоимости, при этом правила учёта будут разными для объектов незавершённого производства, готовой продукции и остальных запасов. Для признания запаса в качестве актива неважно, есть ли на него право собственности. Запасы признаются, если понесённые затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод и определена сумма понесённых затрат. Единицей учёта запасов может быть номенклатурный номер, инвентарный номер, партия, однородная группа или иная единица [8]. В таблице представлена сравнительная характеристика основных положений МСФО (IAS) 2 и ФСБУ 5/2019, отражающая, насколько требования российских стандартов приблизятся к признанным в международной практике правилам классификации, признания, оценки и учёта запасов.

Таблица – Сравнительная характеристика основных положений МСФО (IAS) 2 и ФСБУ 5/2019

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Основное положение** | **МСФО (IAS) 2** | **ФСБУ 5/2019** |
| Понятие запасов | Запасы – это активы:1) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;2) находящиеся в процессе производства для такой продажи;3) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или при оказании услуг | Запасы – активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев |
| Оценка при первоначальном признании | Запасы признаются по себестоимости, включающей все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, понесённые для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов | Запасы признаются в бухгалтерском учёте по фактической себестоимости, если иное не установлено настоящим стандартом |
| Административные (управленческие) расходы  | В стоимость запасов не включаются административные расходы, не связанные непосредственно с производством | В себестоимость запасов не включаются управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов |
| Документальное оформление | Основное внимание уделяется установлению контроля над активами; оформление документов, связанных с переходом права собственности, не является первостепенной задачей | Финансовый учёт ведётся на основании полностью оформленных документов, связанных с переходом права собственности |
| Принцип осмотрительности, правило наименьшей оценки (LCM – low of cost or market) | Применяется | Применяется |
| Резервы под обесценение запасов | Создаются | Создаются |

Результаты различий в подходах к учёту запасов в российских и международных стандартах, существующие в настоящее время, можно проанализировать, сравнив данные финансовой отчётности одной и той же компании, составляющей консолидированную отчётность одновременно в двух форматах: по российским требованиям и по международным стандартам финансовой отчётности. Как правило, в национальном варианте информация отражается в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчётности по форме, установленной Министерством финансов РФ. В отчётности, подготовленной в соответствии с МСФО, те же самые показатели имеют иные числовые значения и размещаются по общепринятым требованиям в отчёте о финансовом положении свёрнуто, а в примечаниях к отчётности даётся полная расшифровка информации о запасах.

В связи с введением в бухгалтерскую практику нового порядка учёта запасов в бухгалтерской отчётности российских компаний уже на следующий отчётный год информация будет представлена в сопоставимом с международными требованиями варианте. Крупнейшие компании, такие как ПАО «ГМК «Норильский никель», ОАО «Российские железные дороги», ПАО «Газпром», освоили методики составления консолидированной финансовой отчётности по МСФО, и размещают её на своих сайтах в открытом доступе. При этом некоторые компании размещают такую отчётность не только в российских рублях, но и в долларах США, для удобства иностранных пользователей, аналитиков, инвесторов, учитывая отраслевую специфику.

В связи с тем, что от представления отчётности по российским требованиям компании не освобождаются, несмотря на составление ими отчётности в формате МСФО, то является рациональным сближение правил признания, оценки, классификации и отражения информации не только по запасам, но и другим активам, обязательствам, капиталу, доходам и расходам.

Программа реформирования бухгалтерского учёта в России в соответствии с МСФО была принята в 1998 г. [10], но реальная практика показала всю сложность разработки собственных отечественных стандартов. МСФО (IAS) 2 «Запасы» в первой версии был издан в 1975 году. С тех пор изменилось не только его название, но и содержание. ПБУ 5/01 в своё время было разработано на основе МСФО (IAS) 2, но, как видно сходство в названиях стандартов, не привело к идентичному МСФО учёту материально-производственных запасов в Российской Федерации. Старое положение по запасам исчерпало себя, в условиях новых стратегических задач в экономике необходимо принимать и соответствующие решения, которые, может быть, и не будут получать поддержку у определённой категории бухгалтеров, придерживающихся традиционной модели учёта.

В целях бухгалтерского учёта запасы подлежат классификации по видам, исходя из их предназначения на каждом этапе операционного цикла компании. Как требуется и в МСФО (IAS) 2, запасы должны оцениваться на систематической основе при первоначальном признании и после него. При последующей оценке запасов необходимо применять чистую стоимость продажи запасов. Но, например, в текстильной отрасли может не представляться возможным определение продажной цены по каждому виду ткани в отдельности, поэтому может потребоваться проведение оценки чистой стоимости продажи по всей ткани, использованной для производства одежды для конкретного сезона.

Новый стандарт изменяет перечень затрат, включаемых в стоимость запасов, что потребует корректировки системы калькулирования производственной себестоимости продукции. Бухгалтерам предстоит заниматься оценкой, долгосрочным прогнозированием последствий приобретения или создания запасов, в их себестоимость будет включаться величина оценочного обязательства (резерва) по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды. Возникает необходимость в справедливой стоимости, определяемой в соответствии с МСФО при оплате запасов неденежными средствами.

В состав запасов могут включаться объекты нематериальных активов, созданные для продажи, например компьютерное обеспечение, а также основные средства, приобретённые или созданные для перепродажи. Вопрос о классификации объектов основных средств как предназначенных для продажи (категория запасов) или в качестве удерживаемых для продажи в целях получения дохода от прироста их рыночной стоимости (категория инвестиционной недвижимости) может быть сложным, и его решение потребует профессионального суждения.

Запасные части, резервное оборудование и оборудование для технического обслуживания (например, инструменты и расходные смазочные материалы) классифицируются как объекты основных средств, если они отвечают определению таковых, в частности требованию их ожидаемого использования в течение более чем одного периода, иначе они относятся к запасам. Указанное положение распространяется на активы, предназначенные для собственных нужд организации, а также на активы, используемые в процессе оказания услуг технического обслуживания третьим сторонам. Например, чартерная компания «Феникс», предлагающая услуги по техническому обслуживанию самолётов, имеет запасные части. Некоторые из них будут использоваться менее одного периода в процессе проведения текущего ремонта и технического обслуживания самолётов клиентов. Другие запасные части будут использоваться только для собственного самолёта компании Феникс. Запасные части, предназначенные для использования в рамках предоставления услуг по обслуживанию самолётов, не отвечают определению основных средств, так как они расходуются в течение менее чем одного периода в процессе оказания услуг по техническому обслуживанию, следовательно, они учитываются как запасы. И наоборот, запасные части, которые компания «Феникс» будет использовать для собственного самолёта, отвечают определению основных средств, поскольку они потребляются на протяжении более чем одного периода [9].

Упаковочная тара (материалы) или детали, которые проданы клиенту, но будут возвращены продавцу для повторного использования (возвратная тара), не относятся к запасам, если они будут использоваться в течение более чем одного периода. Например, компания «Сигма» производит и распространяет бутилированные напитки и при продаже напитков она берёт залог за стеклянную тару. Компания «Сигма» обязана выкупать пустую стеклянную тару, которая будет повторно использоваться в будущих периодах. Стеклянная тара используется больше одного периода и приобретается не для целей перепродажи, поэтому она не относится к запасам, а представляет собой объект основных средств.

Некоторые организации производят образцы своей продукции, в частности косметических средств, для бесплатного распространения в целях рекламы и продвижения товаров. Затраты на производство таких образцов списываются на расходы в момент возникновения и не признаются в составе запасов.

В соответствии с ФСБУ 5/2019 в себестоимость запасов при их создании, производстве и переработке на разных стадиях включаются затраты, непосредственно связанные с осуществлением, управлением и обеспечением производственного процесса. К ним относятся стоимость сырья и материалов; вознаграждения работникам и социальные выплаты; оплата услуг третьих лиц; техническое обслуживание основных средств и т.п.

Федеральный стандарт предусматривает прямую оценку запасов в последующем учёте по наименьшей величине из себестоимости и чистой стоимости продажи. При этом под чистой стоимостью продажи понимается предполагаемая цена, по которой организация способна продать запасы в том виде, в котором организация обычно их продаёт, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для завершения производства и переработки запасов, подготовки их к продаже и осуществления продажи.

Таким образом, принятие ФСБУ 5/2019 приблизит российские правила формирования информации о запасах к общепринятой международной практике, вследствие чего компании, которые обязаны представлять консолидированную финансовую отчётность в соответствии с МСФО, освободятся от дополнительных пересчётов и корректировок при её составлении. Бухгалтерам для реализации в практической деятельности новых требований оценки, учёта и контроля запасов, заложенных в ФСБУ 5/2019, придётся повышать свою квалификацию.

**Список использованных источников**

1 COVID-19 и IFRS 20. Как реагирует Комитет по МСФО и публичные компании // <http://www.audit-it.ru/> (дата обращения 10.05.2020).

2 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) : приказ МФ РФ от 09.06.2001 г. № 44н // <http://consultant.ru/> (дата обращения 03.05.2020).

3 Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов : приказ МФ РФ 28.12.2001 г. № 119н. // <http://consultant.ru/> (дата обращения 04.05.2020).

4 Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учёту специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды : приказ МФ РФ от 26.12.2002 г. № 135н. // <http://consultant.ru/> (дата обращения 04.05.2020).

5 Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учёта ФСБУ 5/2019 «Запасы» : приказ МФ РФ от 15.11.2019 г. № 180н. // <http://consultant.ru/> (дата обращения 02.05.2020).

6 МСФО (IAS) 2 «Запасы» : приложение к приказу МФ РФ от 28.12.2015 г. № 217н. // <http://consultant.ru/> (дата обращения 02.05.2020).

7 Новое в бухгалтерском законодательстве : факты и комментарии : информ. сообщение МФ РФ от 10.04.2020 г. № ИС-учет-27 // <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 03.05.2020).

8 С 2021 года компании должны учитывать запасы по новым правилам : обзор // <http://consultant.ru/> (дата обращения 08.05.2020).

9 МСФО : точка зрения КПМГ : практ. руководство по международным стандартам финансовой отчётности, подготовленное КПМГ. 2013/2014 : в 2 ч. – 10-е изд. / пер с англ. М. : АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2014. Ч. 1. 1504 с.

10 Программа реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности : постановление Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283 // <http://consultant.ru/> (дата обращения 08.05.2020).