

УДК 657.1

**КОНЦЕПЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О  
МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСАХ В СИСТЕМЕ  
РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ**

***Ивановская А.В.***

*к.э.н., доцент,*

*Казанский (Приволжский) Федеральный Университет*

*Казань, Россия*

***Ершова Е.В.***

*магистрант,*

*Казанский (Приволжский) Федеральный Университет*

*Казань, Россия*

**Аннотация:** В статье рассматриваются вопросы первоначального признания материально-производственных запасов в системе российских и международных стандартов финансовой отчетности. Анализируются сходства и различия российского стандарта бухгалтерского учета ПБУ 5/01, ФСБУ 5/2019 и МСФО (IAS 2) «Запасы». В публикации рассмотрена сравнительная характеристика формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов, рассмотрено понятие чистой возможной цены продажи, а также рассмотрен перечень затрат, не включаемых в себестоимость продукции.

**Ключевые слова:** материально-производственные запасы, активы, первоначальное признание запасов, ФСБУ 5/2019, ПБУ 5/01, МСФО (IAS 2) «Запасы»

## ***THE CONCEPT OF INVENTORIES ACCOUNTING ACCORDING TO RUSSIAN GAAP AND IFRS***

***Ivanovskaya A.V.***

*PhD, Associate Professor,*

*Kazan (Volga region) Federal University*

*Kazan, Russia*

***Ershova E.V.***

*Undergraduate*

*Kazan (Volga region) Federal University*

*Kazan, Russia*

**Abstract:** The paper deals with the issues of inventories initial recognition in the system of Russian GAAP and IFRS. The similarities and differences between Russian accounting standards PBU5/01, FSBU 5/2019 and IAS 2 "Inventories" are analyzed. The publication reviews the comparative characteristics of forming the actual cost of inventories, considers the concept of net realizable value and considers the list of costs not included in the product cost.

**Keywords:** inventory, assets, determining the cost of inventories, FSBU 5/2019 «Inventories», Russian Accounting Standard 5/01, IAS 2 «Inventories»

Учетная информация, получаемая в системе бухгалтерского учета, играет значительную роль в создании эффективной системы управления материально-производственными запасами. Именно от обеспечения руководства предприятия оперативной, достоверной и подробной аналитической информацией будет зависеть ход и успешность выполнения производственной программы.

Необходимо отметить, что в настоящее время Министерством финансов активно разрабатываются Федеральные стандарты бухгалтерского учета, которые позволят сблизить российский и международный бухгалтерский учет. Материально-производственные запасы не стали исключением. Приказом Минфина России от 15.11.2019 №180н был утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». Стандарт станет обязательным к применению с 1 января 2021 года, однако организация может принять решение о досрочном применении положений стандарта. В связи с этим, на наш взгляд, актуальным будет рассмотреть основные различия в настоящее время действующего ПБУ 5/01, нового ФСБУ 5/2019 и международного стандарта IAS 2 «Запасы».

Формирование учетной информации, прежде всего, зависит от оценки материально-производственных запасов. В российском бухгалтерском учете первоначальное признание материально-производственных запасов производится по фактической себестоимости. Формирование фактической себестоимости в зависимости от способа поступления в ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019 представлено в таблице 1.

Отметим, что в ФСБУ 5/2019, в отличие от российского ПБУ 5/01 появилось понятие «справедливая стоимость». Кроме того, в пункте 14 федерального стандарта говорится о том, что справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренным Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости».

Таблица 1 - Порядок формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов в соответствии с требованиями ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019

Способ поступления	Фактическая себестоимость согласно ПБУ 5/01	Фактическая себестоимость согласно ФСБУ 5/2019
Изготовление самой организацией	Фактические затраты, связанные с производством	Фактические затраты, связанные с производством
Приобретение за плату	Сумма затрат на приобретение актива	Суммы, уплаченные или подлежащие уплате за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов, а также с учетом скидок, вычетов, премий, льгот
Запасы, внесенные в счет вклада в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями	Справедливая стоимость полученных запасов
Запасы, полученные по договору дарения	Исходя из текущей рыночной стоимости	Справедливая стоимость полученных запасов
Запасы, оставшиеся от выбытия основных средств	Исходя из текущей рыночной стоимости	По наименьшей из двух величин: - стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы; - сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, фактически понесенных при демонтаже объекта
Запасы, полученные по договору мены	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче	Справедливая стоимость передаваемых активов

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи [2, п.9]. При этом, под чистой возможной ценой продажи в МСФО понимается расчетная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи [2, п.7]. Другими словами, под чистой возможной ценой продажи необходимо понимать стоимость, специфическую для предприятия. То есть в данном случае подразумевается то, что активы в финансовой отчетности

должны быть оценены в сумме, не превышающей экономических выгод, которые можно получить от использования этого актива.

Однако правило списания запасов до уровня чистой возможной цены продажи применимо не ко всем видам этих оборотных активов. В качестве исключения в стандарте выделяют сырье и материалы, которые будут использованы для производства готовой продукции с продажной ценой не ниже ее себестоимости [2, п. 32]. В таком случае активы не нужно списывать до чистой возможной цены продажи, а учитывать их необходимо по себестоимости.

Чистая возможная цена продажи может быть ниже себестоимости в случаях устаревания запасов, их физического повреждения, рыночного снижения продажных цен на данного вида активы, а также увеличения стоимости доработки или затрат на реализацию запасов.

Оценка запасов по наименьшей из двух величин обусловлена соблюдением принципа осмотрительности, который предполагает то, что активы и доходы организации не должны быть завышены, а обязательства и расходы, напротив, не должны занижаться.

В качестве себестоимости материально-производственных запасов понимаются все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов [2, п. 10]. В МСФО (IAS) 2 перечень данных затрат конкретизируется. Так, к примеру, к затратам на приобретение относят цену покупки, импортные пошлины, затраты на погрузку и разгрузку [2, п. 11]. Затраты на переработку включают в себя расходы на оплату труда и распределенные накладные расходы. При этом отмечается, что «торговые скидки, уступки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение» [2, п.11].

Кроме того, в стандарте выделяют затраты, которые не должны включаться в себестоимость запасов: затраты на продажу, затраты на хранение, сверхнормативные потери сырья и другие [2, п. 16].

Перечень затрат на приобретение, переработку и затрат, не включаемых в себестоимость продукции, согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» представлен в таблице 2.

Таблица 2 - Перечень затрат, включаемых и не включаемых в себестоимость продукции согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Затраты на приобретение	Затраты на переработку	Затраты, не включаемые в стоимость запасов
<ul style="list-style-type: none"> <li>- цена покупки;</li> <li>- импортные пошлины;</li> <li>- не возмещаемые налоги;</li> <li>- затраты на транспортировку;</li> <li>- затраты на погрузку и разгрузку;</li> <li>- прочие затраты, относящиеся к приобретению запасов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямые затраты на оплату труда, непосредственно связанные с производством продукции;</li> <li>- систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;</li> <li>- затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;</li> <li>- административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов;</li> <li>- затраты на продажу.</li> </ul>

Необходимо отметить, что перечень затрат, не включаемых в фактическую себестоимость материально-производственных запасов представлен и в российских нормативных правовых актах. Так, к примеру, в пункте 6 ПБУ 5/01 говорится о том, что общехозяйственные и иные аналогичные расходы не должны включаться в фактическую себестоимость, «кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов». В ФСБУ 5/2019 перечень затрат, не включаемых в фактическую себестоимость, расширен, и максимально

приближен к МСФО. Так, в себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включаются [3, п. 18]:

- а) затраты, возникшие в связи с чрезвычайными ситуациями;
- б) управленческие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов;
- в) расходы на хранение, в случае если хранение не является частью технологии производства;
- г) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения (создания).

В связи с тем, что ПБУ 5/01 не распространялся на незавершенное производство, организации имели право использовать метод полной себестоимости. Новый федеральный стандарт имеет более широкую сферу действия и распространяется в том числе и на незавершенное производство. Согласно стандарту, предприятия не имеют право списывать сумму управленческих расходов на себестоимость выпускаемой продукции. Такого вида расходы должны признаваться расходами того периода, в котором они были понесены. Исключением являются те виды управленческих расходов, которые были непосредственно связаны с приобретением или изготовлением запасов. Их необходимо включать в себестоимость активов.

Это привело к тому, что по новому законодательству, метод учета по полной себестоимости хозяйствующие субъекты применить не смогут, в связи с чем большие обороты будет набирать метод сокращенной себестоимости, или директ-костинг.

Сравнивая перечень затрат, включаемых и не включаемых в себестоимость материально-производственных запасов, можно сделать вывод о том, что все нормативные акты содержат во многих аспектах схожие положения по данному вопросу. Однако в связи с тем, в ФСБУ 5/2019 расширена сфера действия, многим

хозяйствующим субъектам потребуется изменить систему калькулирования производственной себестоимости. Первоначальная оценка материально-производственных запасов включает в себя только те затраты, которые непосредственно связаны с их производством или приобретением. Кроме того, согласно ФСБУ 5/2019 в фактическую стоимость запасов не включается сверхнормативный расход сырья, материалов, потери от простоев, брака в производстве, и иные затраты, возникшие в связи с тем, что производственный процесс был организован ненадлежащим образом, что также является существенным отличием от ПБУ 5/01, так как ранее данного вида расходы подлежали включению в фактическую себестоимость. Что касается механизма проверки запасов на обесценение, он изменен не был, однако следует отметить, что изменился вид стоимости, с которой необходимо сравнить фактическую себестоимость запасов, что на наш взгляд, в большинстве случаев, будет увеличивать сумму резерва.

### **Библиографический список:**

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Приказ Минфина России от 09.06.2001 г., № 44н (ред. от 16.05.2016)]// Справочно-правовая система «Консультант-Плюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 04.11.2020)
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: [приказ Минфина России от 28.12.2015 г., №217н]//Справочно-правовая система «Консультант-Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 04.11.2020)
3. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» ФСБУ 5/2019: [приказ Минфина России от 15.11.2019 №180н (ред. от 15.11.2019)]// Справочно-правовая



система «Консультант-Плюс».- Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 04.11.2020)

4. Куликова, Л. И. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы: учебное пособие/ Л. И. Куликова – М: Магистр, 2017. – 400 с.

5. Аманжурова, Д. М. Различия в учете материально-производственных запасов согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ФСБУ «Запасы»/ Д. М. Аманжурова// Экономика, управление и право: Инновационное решение проблем. – 2017. – С. 230 – 232.

6. Шпагина, И. Е. Материально-производственные запасы: их учет и оценка в современных условиях/ И. Е. Шпагина// Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы. – С. 156- 160.

*Оригинальность 75%*