

РАСКРЫТИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ О ЗАПАСАХ ПО РОССИЙСКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Федосенко Т.В.

Чебоксарский кооперативный институт (филиал) АНОО ВО ЦС РФ «Российский университет кооперации», Чебоксары, Россия (Россия, 428025, г. Чебоксары, проспект М. Горького, 24), e-mail: tatfedosenko@yandex.ru.

В статье на основе сравнительного анализа требований российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов рассматривается комплекс вопросов, связанных с определением, признанием, оценкой и раскрытием информации о запасах в финансовой отчетности. Исследуя методологические различия в применяемых способах оценки незавершенного производства, в статье обосновывается необходимость детального отражения в проекте федерального стандарта по учету запасов принципов классификации расходов, методики распределения общепроизводственных затрат, расчета нормальной производительности производственных мощностей. Автором особое внимание уделяется вопросам определения расчетной оценки чистой цены продажи и формулируются признаки, указывающие на наличие обесценения запасов. В статье предлагается формат отчета о финансовых результатах, показатели которого обеспечивают сравнимость финансовой информации, подготовленной с использованием разных учетных стандартов.

Ключевые слова: запасы, МСФО, стандарт, финансовая отчетность.

DISCLOSURE OF INVENTORY DATA IN FINANCIAL REPORTING ACCORDING TO RUSSIAN AND INTERNATIONAL STANDARDS

Fedosenko T.V.

Cheboksary Cooperative Institute (branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia (24 M. Gorkogo prospekt, Cheboksary, 428025, Russia) e-mail: tatfedosenko@yandex.ru.

This article, based on comparative analysis of the requirements of Russian Accounting Standards and International Standards, deals with a set of issues of inventory definition, recognition and evaluation and inventory data disclosure in financial reporting. This article includes research of methodological differences in the work-in-progress evaluation methods being applied and substantiation of the necessity to cover in detail the expenditure classification principles, methods of general production cost allocation, and calculation of normal production capacity, in the federal standard of inventory accounting. The author gives special attention to determination of estimation of net selling price and formulates the indicators of inventory impairment. In this article, the author suggests a format of profit and loss statement whose indicators will ensure comparability of financial data generated under different accounting standards.

Keywords: inventories, IFRS, standard, financial reporting.

Запасы являются неотъемлемым элементом финансовой отчетности почти каждой организации, поэтому вопросы раскрытия информации о данных активах актуальны для всех хозяйствующих субъектов. При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности российские организации используют нормы Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (далее – ПБУ 5/01), которое имеет ряд принципиальных отличий от действующего Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (далее - МСФО). Методологические различия связаны как определением состава активов, отражаемых по группе статей «Запасы», так и с их оценкой. С целью сближения требований национальных и международных стандартов был разработан проект нового положения по учету запасов [7], который Минфин России еще в апреле 2012 году разместил на своем официальном сайте для ознакомления и предварительного

обсуждения. Однако данный документ по различным причинам не вступил в силу, поэтому в настоящий момент имеется целый комплекс проблем, связанных с раскрытием информации о запасах в финансовой отчетности.

Анализ текста проекта нового документа показывает, что многие его положения соответствуют нормам международного стандарта и направлены на устранение существующих расхождений в методологии учета и оценки запасов. Однако, по мнению автора, проект имеет ряд существенных недостатков, которые целесообразно учесть при разработке федерального учетного стандарта. Так, например, в проекте, так же как и в действующем ПБУ5/01, не дается определение понятия «запасы» и критериев их признания.

Поскольку на нормативном уровне в Российской Федерации вопросы определения и признания запасов не урегулированы, автор считает, что условием их отражения в бухгалтерской отчетности является обязательное соблюдение критериев признания активов, которые приведены в Концептуальных основах финансовой отчетности: контроль, вероятность получения экономических выгод в будущем, надежность оценки [1, п. 4.4].

Организации обычно получают запасы, приобретая или производя их, в силу чего они несут определенные затраты, приводящие к оттоку экономических выгод (денежных средств или других активов). Однако наличие тесной связи между понесенными затратами и созданием запасов не может однозначно свидетельствовать о том, что осуществленные затраты всегда являются прямым доказательством получения объекта, удовлетворяющего определению актива. Если затраты произведены, но получение будущих экономических выгод маловероятно, то запасы не признаются, и затраты должны быть отражены как расходы текущего периода. Вместе с тем отсутствие соответствующих затрат не препятствует возникновению актива, и тем самым возможному признанию его в балансе, например запасы, полученные организацией безвозмездно, могут удовлетворять определению актива.

МСФО (IAS) 2 «Запасы» отражает общий универсальный подход к определению и оценке запасов, однако действие этого стандарта не распространяется на биологические активы и сельскохозяйственную продукцию в момент ее сбора, финансовые инструменты и незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, так как учет этих активов регулируется специальными стандартами. В системе отечественных стандартов отсутствуют документы, определяющие особенности учета запасов в сельском хозяйстве и затрат в незавершенном производстве, поэтому в тексте нового федерального стандарта по учету запасов должна быть четко обозначена сфера его применения.

Основным вопросом при учете запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания

соответствующей выручки. В МСФО закреплён единый перечень расходов, формирующих стоимость различных видов запасов, а в российском учете подходы к оценке материалов, незавершенного производства, готовой продукции и товаров существенно отличаются.

Себестоимость запасов формируют затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить их текущее местонахождение и состояние [2, п. 10]. Основные методологические различия в части подготовки и раскрытия информации о запасах в настоящее время связаны с порядком формирования стоимости незавершенного производства, поскольку действующие в России нормативные акты [3; 5; 6] имеют принципиально иные подходы к оценке затрат в незавершенном производстве и остатков готовой продукции, отражаемых в бухгалтерском балансе. По мнению автора, проект нового ПБУ по учету запасов недостаточно четко регламентирует методику расчета себестоимости запасов, производимых в самой организации, а также вопросы раскрытия информации о запасах, признаваемых расходами отчетного периода.

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» себестоимость запасов (активов, находящихся в процессе производства, и готовой продукции) включает в себя затраты на переработку, перечень которых представлен в таблице 1.

Таблица 1 - Перечень затрат на переработку, включаемых в себестоимость незавершенного производства и готовой продукции в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы»

№ п/п	Вид затрат	Содержание	Примечание
1	Прямые затраты на производство	Затраты, непосредственно связанные с конкретными видами производимой продукции, например затраты на оплату труда, страховые взносы, материальные затраты	Полностью включаются в себестоимость продукции
2	Постоянные производственные накладные затраты	Косвенные производственные расходы, связанные с производством в целом, остающиеся относительно неизменными независимо от объема производства (амортизация, обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы)	Включаются в себестоимость единицы продукции путем распределения на основании нормальной производительности производственных мощностей
3	Переменные производственные накладные затраты	Косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти прямой зависимости от изменения объема производства (косвенные затраты на сырье или оплату труда)	Включаются в себестоимость единицы продукции путем распределения на основании фактического использования производственных мощностей

В отечественной учетной практике деление расходов на постоянные и переменные используется только в управленческом учете и анализе, а при формировании финансовой информации, предназначенной для внешних пользователей, такая группировка расходов не применяется. Вся сумма накладных производственных расходов полностью включается в фактическую себестоимость производимой продукции [5], что приводит к необоснованному завышению активов, отражаемых в балансе.

С целью совершенствования методологии формирования себестоимости незавершенного производства (а в последующем и готовой продукции) при неполной загрузке производственных мощностей необходимо на уровне федерального стандарта разработать порядок отнесения постоянных общепроизводственных расходов на себестоимость единицы готовой продукции и расходы периода с учетом загрузки мощностей в отчетном периоде. Целесообразно также определить принципы классификации расходов (прямые и косвенные, постоянные и переменные) и понятие нормальной производительности производственных мощностей. Имеет смысл в качестве приложения к стандарту или тексте стандарта привести иллюстративные примеры, отражающие методику распределения общепроизводственных затрат на себестоимость запасов и на расходы отчетного периода.

Перечень постоянных и переменных общепроизводственных накладных расходов зависит от специфики деятельности организации и, по мнению автора, должен утверждаться в учетном стандарте хозяйствующего субъекта. Также целесообразно в локальном нормативном акте организации дать определение и разработать методику расчета нормальной производительности производственных мощностей. Такие расчеты должны производиться экономическими службами исходя из установленной в организации сменности и продолжительности рабочей недели, которые считаются нормальными в сложившихся рыночных условиях. Показатель нормальной производительности производственных мощностей в зависимости от характера производства может быть выражен в единицах измерения готовой продукции (штуки, килограммы, тонны, метры и т.д.) либо в единицах измерения трудоемкости работы (нормо-часы, машино-часы и т.д.).

Автор поддерживает мнение специалистов [4] о том, что постоянные общепроизводственные расходы могут включаться в себестоимость готовой продукции ежемесячно пропорционально коэффициенту, рассчитываемому как отношение показателя фактической загрузки производственных мощностей к показателю нормальной загрузки. Механизм расчета такого коэффициента должен быть зафиксирован в учетном стандарте каждого экономического субъекта.

Нераспределенные накладные производственные затраты в соответствии с требованиями МСФО признаются расходами отчетного периода, поэтому для целей

раскрытия информации в бухгалтерской отчетности необходимо определить каким образом эти расходы будут классифицированы в отчете о финансовых результатах. Очевидно, что такие расходы могут быть включены либо в себестоимость продажи, либо в состав управленческих или прочих расходов. По мнению автора, в случае существенности этих сумм они должны быть раскрыты отдельной позицией в составе себестоимости продажи (см. ниже предлагаемый формат отчета).

В российском учете традиционно используется метод исторических затрат, в то время как международные стандарты предусматривают, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования.

Согласно МСФО запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой цены продажи [2, п. 9]. Себестоимость запасов может по разным причинам оказаться невозмещаемой, поэтому важной бухгалтерской оценкой является чистая цена продажи. Она определяется как расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи [2, п. 6]. В отличие от справедливой стоимости этот показатель представляет собой специфическую для организации стоимость, которая определяется исходя из намерений экономического субъекта в отношении использования запасов. Поскольку справедливая стоимость отражает цену запасов при проведении сделки на добровольной основе между независимыми участниками рынка, то можно предположить, что чистая цена продажи может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Возможной причиной снижения чистой цены продажи является повреждение либо полное или частичное устаревание (в том числе истечение срока годности) запасов. Такое снижение может быть выявлено как при проведении инвентаризации запасов, так и в процессе текущего анализа состояния запасов. В этих случаях технические и коммерческие службы организации должны сформировать профессиональное суждение в отношении предполагаемого использования таких запасов и ожидаемых сумм к возмещению, которое будет положено в основу расчетной оценки чистой цены продажи и отражения стоимости запасов в отчетности, если она будет ниже себестоимости.

Снижение чистой цены продажи также возможно вследствие изменения спроса, рыночных или договорных условий. В отношении готовой продукции и товаров такое снижение можно определить, проанализировав действующие на отчетную дату договоры и близкие к отчетной дате операции по реализации (события после отчетной даты, подтверждающие условия, существовавшие на конец отчетного периода). Такой анализ

позволяет оценить продажную цену и с учетом затрат на реализацию сравнить балансовую стоимость запасов с чистой ценой продажи.

Для выявления запасов с потенциально снизившейся ниже себестоимости чистой ценой продажи можно использовать анализ оборачиваемости отдельных видов запасов. Однако такой анализ позволяет лишь выявить потенциальную «группу риска» - запасы с низкой оборачиваемостью. Однако формировать профессиональное суждение о необходимости снижения оценки таких запасов только на основе показателя их оборачиваемости, по нашему мнению, нельзя. В этом случае необходим подробный анализ причин низкой оборачиваемости.

В российских нормативных актах предусмотрена возможность создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей, но только если текущая рыночная стоимость на конец года окажется ниже фактической себестоимости [8, п. 25]. Начисление и восстановление резерва согласно российским нормативным актам отражается в составе прочих расходов и доходов организации, что, по нашему мнению, не является обоснованным, поскольку данные факты непосредственно связаны с операционной деятельностью организаций и поэтому они должны формировать результат (прибыль, убыток) от этой деятельности.

Несмотря на то что в проекте нового ПБУ по учету запасов в качестве текущей оценки предусматривается отражение запасов по чистой стоимости продажи (если она ниже себестоимости), составители отчетности могут столкнуться с проблемами ее расчета, поскольку в проекте не конкретизируется соотношение чистой цены продаж и рыночной стоимости. В связи с тем что оценка по справедливой стоимости вообще не используется в российских учетных стандартах, показатели отчетности, подготовленной по МСФО и ПБУ, в ряде случаев все равно будут несопоставимы, и потребуются дополнительное раскрытие причин трансформационных корректировок в финансовой отчетности.

Действующие нормы ПБУ 5/01 о начислении резерва только на конец года приводят к тому, что в промежуточной отчетности, которая готовится организациями в силу требований законодательства, нормативных актов, условий договора или по требованию собственников, стоимость запасов может быть завышена, что приведет к искажению финансового положения организации. Поэтому вопрос оценки запасов по наименьшей из двух величин (себестоимости или чистой цены продажи) организациями должен решаться на каждую отчетную дату, что можно зафиксировать в учетном стандарте экономического субъекта независимо от принятия нормативного документа на федеральном уровне.

При формировании показателей финансовой отчетности хозяйствующие субъекты самостоятельно определяют формат представления информации с учетом требований

конкретных стандартов в отношении раскрытия информации. Автор считает, что содержание и структура отчета о прибылях и убытках, предусмотренная в ПБУ 4/99, не позволяет прозрачно раскрыть информацию о запасах, признаваемых в отчетном периоде в качестве расходов. Учитывая условия и характер деятельности организации, целесообразно в учетных стандартах экономического субъекта предусмотреть структуру отчетных форм. Так, например, в отчете о прибыли и убытке и прочем совокупном отчете (по РПБУ – отчет о финансовых результатах) информация о расходах, на основе использования метода «функции затрат», может быть представлена в следующем формате.

Фрагмент Отчета о финансовых результатах

Наименование показателя	Сумма
Выручка	X
Себестоимость продаж	(X)
в том числе:	
балансовая стоимость реализованных запасов	(x)
нераспределенные производственные накладные расходы	(x)
сверхнормативные производственные затраты	(x)
затраты на сбыт (коммерческие расходы)	(x)
Расходы по уценке запасов до чистой продажной цены	(X)
Доходы от реверсивных записей при увеличении чистой продажной цены	X
Административные (управленческие) расходы	(X)
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	X
Затраты на финансирование	(X)
Прочие доходы	X
Прочие расходы	(X)
Прибыль до налогов	X

Данный формат может быть использован российскими организациями как при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности по РПБУ, так и при составлении отчетности по МСФО, что обеспечит сравнимость информации, основанной на разных стандартах.

Рассмотренные в статье отдельные вопросы признания и оценки запасов в бухгалтерской отчетности позволили выявить проблемы формирования достоверной информации, необходимой для оценки финансового положения и результатов деятельности организации. Предложенные автором рекомендации по совершенствованию методологии раскрытия информации о запасах способствуют дальнейшему сближению требований национальных и международных стандартов, обеспечивают единообразие процедур подготовки финансовой отчетности, а также повышают прозрачность деятельности и инвестиционную привлекательность хозяйствующих субъектов.

Список литературы

1. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 12.01.2015).
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» : Приказ Минфина РФ от 25.11.11 № 160н (ред. от 02.04.2013). - URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 12.01.2015).
3. Методические указания по учету материально-производственных запасов : Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н (ред. 24.12.2010) // Российская газета. – 2002. - № 36. – 27 февр.
4. Отдельные вопросы, связанные с порядком формирования себестоимости готовой продукции при неполной загрузке производственной мощности. Разъяснения Р-25/2014-ОК Машиностроение [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.bmcenter.ru> (дата обращения: 12.01.2015).
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению : Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. 08.11.2010). - URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 12.01.2015).
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. 24.12.2010) // Российская газета. – 1998. - № 208. – 31 окт.
7. Проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (ПБУ 5/2012) [Электронный ресурс]. - URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 12.01.2015).
8. Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/01) : Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н. (ред. от 25.10.2010) // Российская газета. – 2001. - № 140. – 25 июл.

Рецензенты:

Серебрякова Т.Ю., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Чебоксарского кооперативного института (филиал) АНОО ВО ЦС РФ «Российский университет кооперации», г. Чебоксары;

Цапулина Ф.Х., д.э.н., профессор, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита ФГБУ ВО «Чувашский государственный университет им. И.Н. Ульянова», г. Чебоксары.