
СИСТЕМАТИЗАЦИЯ ИНФОРМАЦИИ О ЗАПАСАХ КОРПОРАЦИЙ НА ОСНОВЕ ФЕДЕРАЛЬНЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Сапожникова Наталья Глебовна, д-р экон. наук, проф.

Бутрин Александр Васильевич, студ.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж,
Россия, 394018; e-mail: sapozh@yandex.ru; butrin@econ.vsu.ru

Предмет: рациональное использование запасов обеспечивает устойчивое развитие корпораций, способствует росту экономики в масштабах страны. Проблемы методического обеспечения бухгалтерского учета актуальны вследствие вовлеченности активов в бизнес-процессы и непосредственного влияния запасов как фактора производства на показатели доходов, расходов, прибыли, рентабельности. *Цель:* активизация реформирования бухгалтерского учета на основе международных стандартов финансовой отчетности выявила необходимость исследования проблем формирования первоначальной и последующей оценки запасов, выявление обесценившихся запасов и определение резервов под обесценение. *Дизайн исследования:* возможность разработки учетной политики на основании методов, изложенных в международных стандартах финансовой отчетности, позволило рекомендовать отечественным корпорациям способ распределения накладных расходов на основе нормальной загрузки производственной мощности. Надежность оценки активов бухгалтерской (финансовой) отчетности обеспечивает использование справедливой стоимости запасов в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». *Результаты:* систематизация и раскрытие информации о запасах корпорациями на основе отечественных и международных стандартов учета и отчетности предполагают раскрытие в учетной политике методов формирования фактической себестоимости запасов, оценки после признания, определение прямых и косвенных расходов, распределение косвенных расходов, расчет резерва под обесценение, признания запасов, предназначенных для управленческих нужд. Особое внимание следует уделять раскрытию информации о запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности, обеспечивающей принятие обоснованных экономических решений заинтересованными сторонами.

Ключевые слова: запасы, признание, справедливая себестоимость, прямые и косвенные расходы.

DOI: 10.17308/meps/2078-9017/2023/2/113-123

Введение

Одним из наиболее используемых в экономической деятельности ресурсов выступают запасы, обеспечивающие осуществления бизнес-процессов и устойчивое развитие корпораций. Исследованию вопросов, связанных с учетом запасов, уделяется существенное внимание в экономической литературе. Значительный вклад в разработку теоретических и организационно-методических проблем бухгалтерского учета запасов внесли А.В. Данилова [3], Д.А. Кукарцева и Т.Б. Зыкова [6], А.В. Пушинин [9], О.А. Солдаткина [12] и другие. Оценивая вклад исследователей, следует признать, что ряд теоретических и практических вопросов систематизации и раскрытия информации о запасах в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности не получили должного развития. Дискуссионными являются вопросы применения отдельных методов первоначальной и последующей оценки запасов, типологии и распределения косвенных расходов, списания запасов.

Методологию исследования обеспечили логический и экспертный анализ федеральных и международных стандартов финансовой отчетности, содержательный анализ разработок теоретиков и практиков в области организации учета и отчетности запасов.

Методы и результаты исследования

Ведение бухгалтерского учета запасов осуществляется в соответствии с нормативными документами. В настоящее время в Российской Федерации регулирование бухгалтерского учета запасов осуществляется на основе Федерального стандарта бухгалтерского учета 5/2019 «Запасы» (ФСБУ 5/2019 «Запасы»), пришедшему на смену Положению по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Основу ФСБУ 5/2019 «Запасы» составляют принципы Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы (МСФО (IAS) 2 «Запасы»). В основу нового ФСБУ положены принципы МСФО (IAS) 2 «Запасы», что позволило приблизить содержание федерального стандарта бухгалтерского учёта к международным стандартам финансовой отчетности.

Согласно ФСБУ 5/2019 под запасами понимаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла корпорации, либо используемые в течение периода, не превышающего 12 месяцев.

В МСФО (IAS) 2 к запасам относят активы, предназначенные для продажи, активы, которые находятся в процессе производства для дальнейшей продажи, и активы, которые будут использоваться при осуществлении обычной деятельности. Таким образом, в международном учете нет каких-либо ограничений по времени использования.

В состав запасов включаются активы, представленные на рис. 1.

Основные виды запасов в обоих стандартах остаются одинаковыми: материалы, готовая продукция, незавершенное производство и товары. Хотя ФСБУ и МСФО содержат различия в классификации запасов, стандарты ориентированы на предоставление надежной информации о запасах корпорации.



Рис. 1. Состав запасов корпораций

Для принятия запасов к учету активов в форме запасов необходимо одновременное соблюдение критериев признания, представленных на рис. 2.

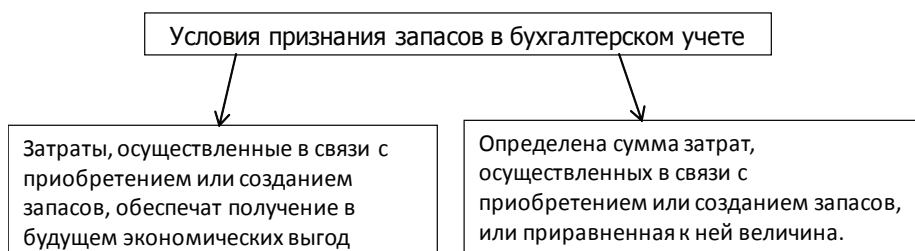


Рис. 2 Условия признания запасов в бухгалтерском учете

Согласно ФСБУ запасы в бухгалтерском учете признаются по фактической себестоимости, включающей затраты, представленные на рис. 3.

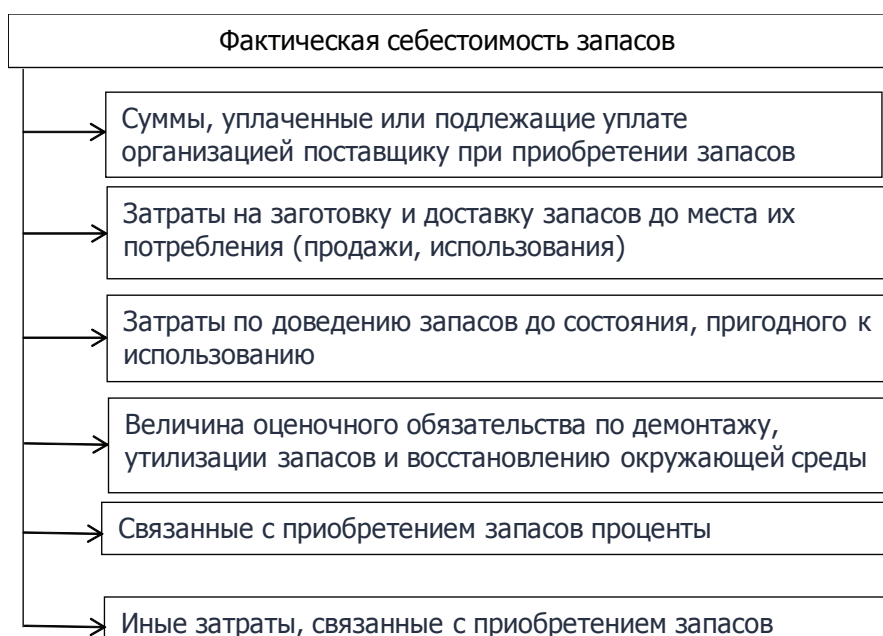


Рис. 3. Фактическая себестоимость запасов

Стоимостная оценка запасов, по принятии к учету, зависит от способа поступления в корпорацию. При приобретении запасов за плату полностью или частично неденежными средствами они оцениваются по справедливой стоимости. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» определяет справедливую стоимость как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Отдельно в ФСБУ 5/2019 и МСФО (IAS) 2 рассматривается признание в учете продукции сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства. В ФСБУ 5/2019 такие запасы оцениваются по справедливой стоимости, а в МСФО (IAS) 2 – по справедливой стоимости за вычетом рас-

ходов на продажу. В ФСБУ 5/2019 «Запасы» признание и учет материальных ценностей, оставшихся от выбытия внеоборотных активов или извлеченных в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов, раскрываются отдельно, затратами, которые включаются в фактическую себестоимость, считается наименьшая стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, либо балансовая стоимость списываемых активов и осуществленных затрат. В МСФО (IAS) 2 данные запасы учитываются по общим правилам признания себестоимости запасов.

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» большинство побочных продуктов, которые появляются при производстве нескольких продуктов, не являются существенными и должны учитываться по чистой возможной цене продажи, вычитаемой из себестоимости основного продукта. В российском стандарте учет себестоимости побочных продуктов не регламентируется.

Порядок учета запасов после их признания является общим для ФСБУ 5/2019 и МСФО (IAS) 2. Запасы оцениваются по наименьшей из величин. (рис. 4).

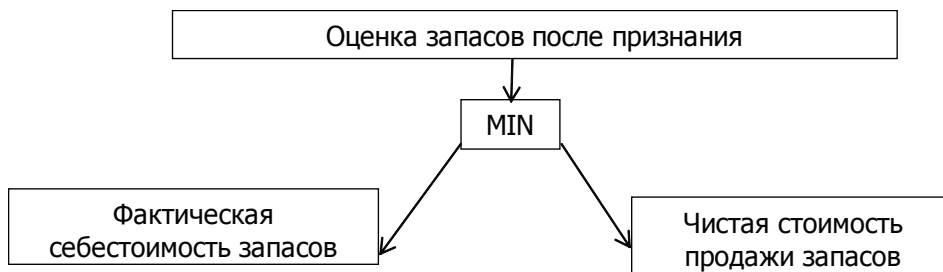


Рис. 4. Порядок оценки запасов после признания

Согласно МСФО (IAS) 2 фактическая себестоимость запасов складывается из затрат:

- затраты на приобретение – цена покупки, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку, непосредственно относимые на приобретение материальных запасов;

- затраты на переработку – прямые затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с производством продукции. Они также включают прямые и косвенные постоянные и переменные расходы. Постоянные косвенные расходы распределяются на основе нормальной производительности производственных мощностей, а переменные косвенные расходы – на основе фактического использования производственных мощностей;

- прочие затраты включаются в себестоимость запасов в том объеме, в котором они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и нужного состояния запасов.

Заслуживает внимания предлагаемый МСФО (IAS) 2 метод отнесения

постоянных производственных расходов (амортизации, обслуживания производственных зданий, оборудования, связанных с производством, управленческих и административных расходов) на единицу продукции, на основе нормальной производственной мощности. Основой распределения расходов является нормальная загрузка производственных мощностей. При соответствии производственной мощности нормальной используется фактический объем выпуска. При низком уровне производства и простоях постоянные расходы на единицу продукции относятся, исходя из нормальной загрузки производственной мощности. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в периоде возникновения.

Переменные производственные расходы относятся на единицу продукции на основе фактического использования производственной мощности.

Стоит упомянуть, что в ФСБУ 5/2019 «Запасы» в отличие от МСФО (IAS) 2 «Запасы» порядок распределения косвенных расходов не регламентируется, а корпорация имеет право самостоятельно классифицировать прямые и косвенные затраты и выбирать базу распределения косвенных расходов по соответствующим подразделениям и видам продукции.

Чистая стоимость продажи запасов определяется как предполагаемая цена, по которой корпорация может продать запасы за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их продажи. Если фактическая себестоимость запасов окажется выше чистой стоимости продажи, то на разницу формируется резерв под обесценение запасов. Проблемы формирования резервов под обесценение запасов исследовались в ряде работ [10, 11].

Сущность способов оценки запасов при отпуске их в производство, продаже продукции, товаров покупателю, списании запасов идентична в МСФО и ФСБУ. Для наглядности представим данные способы на рис. 5 и рис. 6.

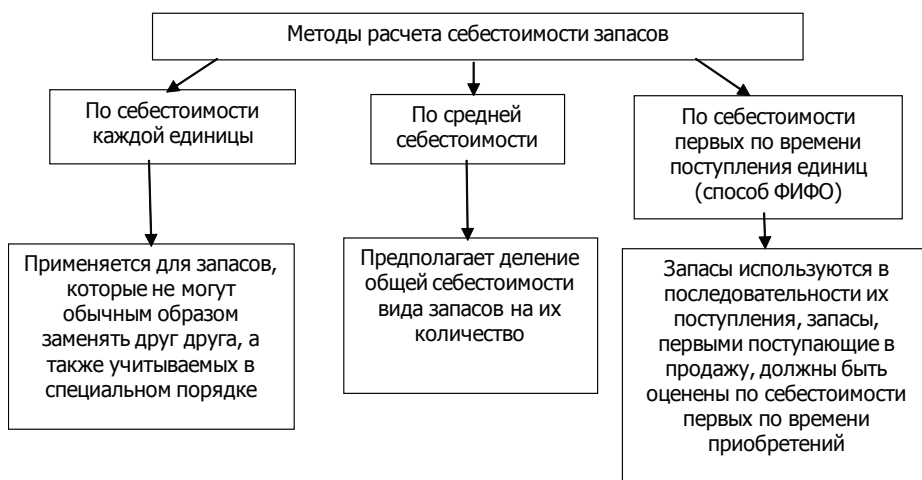


Рис. 5. Способы оценки запасов при списании (ФСБУ 5/2019)

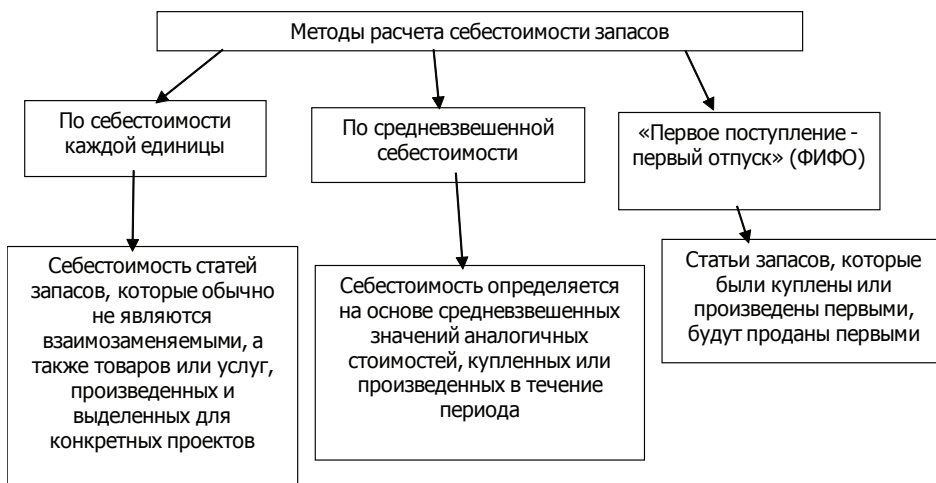


Рис. 6. Способы оценки запасов при списании (МСФО 2)

Согласно ФСБУ 5/2019 запасы подлежат списанию:

- одновременно с признанием выручки от их продажи;
- при выбытии в случаях, отличных от продажи;
- при возникновении обстоятельств, в связи с которыми корпорация не ожидает поступление экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов.

МСФО (IAS) 2 устанавливает, что сумма любого списания стоимости запасов до чистой возможной цены продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором осуществлены списания (потеря). В отношении раскрытия информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности между ФСБУ 5/2019 и МСФО (IAS) 2 практически нет различий, однако международный стандарт полагает подробное раскрытие принципов учетной политики, принятых для оценки запасов, включая используемую формулу расчета себестоимости (рис. 7).

В бухгалтерской (финансовой) отчетности информация раскрывается по видам (группам) запасов.

Таким образом, организация бухгалтерского учёта запасов по российским и международным стандартам обеспечивает своевременное, полное и непрерывное отражение информации о движении (поступление, выбытие, перемещение) и наличии запасов, достоверный учет количества запасов и их оценку, а также достоверное отражение информации о запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

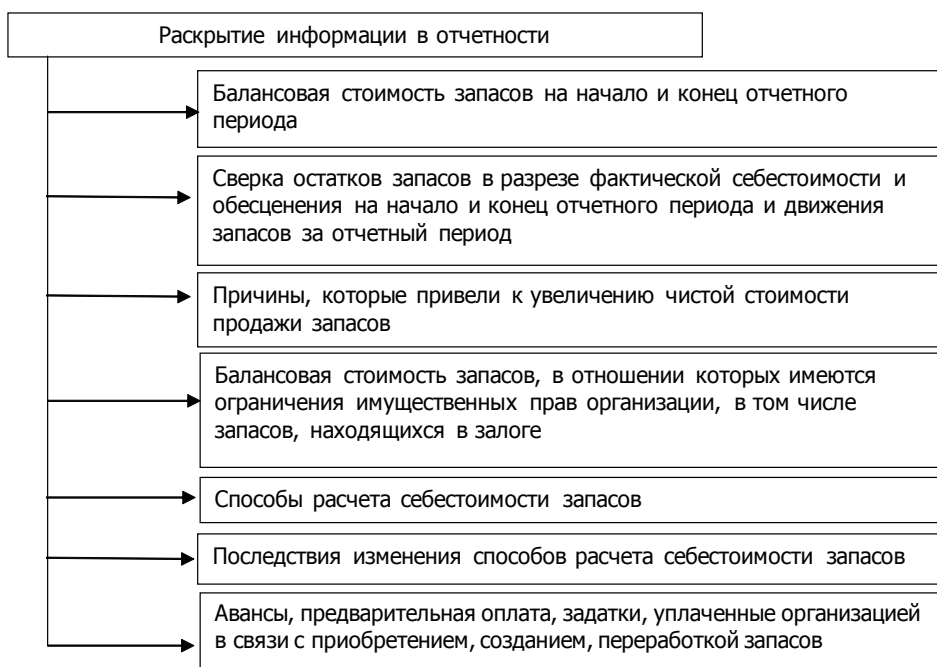


Рис. 7. Раскрытие информации в отчетности о запасах (ФСБУ 5/2019)

Заключение

На основе проведенного анализа российского и международного стандартов выявлены особенности формирования себестоимости запасов, их оценки и учета. ФСБУ 5/2019 уточнил вопросы, раскрываемые ранее в МСФО (IAS) 2, в частности, определение запасов для целей их признания в бухгалтерском учете, оценку незавершенного производства и объектов недвижимого имущества для продажи.

К различиям относится то, что в российском стандарте для запасов установлен период использования не более 12 месяцев, а в международном учете нет каких-либо ограничений по времени использования запасов. ФСБУ 5/2019 «Запасы» в отличие от МСФО (IAS) 2 «Запасы» не регламентируется порядок распределения косвенных расходов, а организация имеет право самостоятельно классифицировать прямые и косвенные затраты и выбирать базу распределения.

Организация учета запасов, согласно ФСБУ 5/2019 и МСФО (IAS) 2, предполагает выполнение условий признания запасов, определение методов оценки запасов, при признании и после признания активов, при отпуске в производство, отгрузке, списании, раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Проверка запасов на обесценение, использование в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности чистой стоимости продажи запасов и справедливой стоимости свидетельствуют о формировании институциональных аспектов применения МСФО в российском бухгалтерском учете.

Список источников

1. Гаджиханов М.Ш., Бабаева З.Ш. Законодательное регулирование бухгалтерского учета материально-производственных запасов: зарубежная и отечественная практика // *Актуальные вопросы современной экономики*, 2019, no. 4, с. 240-245.
2. Гапон М.Н., Хитрова О.Е. Изменения в учете запасов согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы» // *Актуальные вопросы современной экономики*, 2021, no. 1, с. 382-386.
3. Данилова А.В. Роли управления запасами в обеспечении экономической безопасности предприятия // *Материалы III Международной научно-практической конференции*. Москва, 2020, с. 96-103.
4. Катина И.Э. Современные подходы к учету запасов // *Вектор экономики*, 2021, no. 4 (58).
5. Коваленко С.Н., Коваленко Ю.Н. Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 «Запасы» и МСФО 2 «Запасы» как основа построения учетного процесса организацией агропромышленного комплекса // *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*, 2021, no. 3 (70), с. 177-184.
6. Кукарцева Д.А., Зыкова Т.Б. Сравнение учета запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» и МСФО (IAS) «Запасы» // *Учет, анализ, аудит: проблемы и практики*, 2021, no. 27, с. 98-106.
7. Лаврухина Т.А. Действующие подходы к нормативному регулированию бухгалтерского учета в Российской Федерации // *Современная экономика: проблемы и решения*, 2020, no. 1 (121), с. 134-146.
8. Плотникова О.В., Фирсанова К.А. Сравнительный анализ учета запасов в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» и ФСБУ 5/2019 «Запасы» // *Актуальные исследования*, 2022, no. 41 (120), с. 79-82.
9. Пушинин А.В. Перспективы сближения требований РСБУ и МСФО в области учета запасов // *Материалы Всероссийской (национальной) научно-практической конференции*. Новосибирск, 2019, с. 85-88.
10. Сапожникова Н.Г. Обесценение активов и риски корпораций // *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление*, 2020, no. 2, с. 105-115.
11. Сапожникова Н.Г., Эльвия Бурхан Кхудхур Мохаммед Али. Оценочные резервы в корпоративном учете и отчетности // *Современная экономика: проблемы и решения*, 2013, no. 9 (45), с. 116-125.
12. Солдаткина О.А. Актуальные вопросы формирования информации о запасах по российским и международным требованиям // *Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права*, 2020, no. 1-2 (102-103), с. 37-43.
13. Солиев А.Х. Новации, вносимые ФСБУ 5/2019 «Запасы», и их влияние на порядок ведения учета запасов // *Актуальные научные исследования в современном мире*, 2020, no. 5-10 (61), с. 168-170.
14. Чертопьятова А.С., Филиппова А.А. Обеспечение экономической безопасности предприятия в процессе управления материально-производственными запасами // *Материалы VII Международной научно-практической конференции*. Балаково, 2021, с. 401-406.

SYSTEMATIZATION OF INFORMATION ON RESERVES OF CORPORATIONS ON THE BASIS OF FEDERAL AND INTERNATIONAL ACCOUNTING AND REPORTING STANDARDS

Sapozhnikova Natalya Glebovna, Dr. Sci. (Econ.), Full Prof.

Butrin Alexander Vasilyevich, student

Voronezh State University, University Sq., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: sapozh@yandex.ru; butrin@econ.vsu.ru

Importance: the rational use of reserves ensures the sustainable development of corporations, contributes to the growth of the economy on a national scale. The problems of methodological support of accounting are relevant, due to the involvement of assets in business processes and the direct impact of inventories as a factor of production on indicators of income, expenses, profits, and profitability. *Purpose:* activation of accounting reform based on international financial reporting standards revealed the need to study the problems of forming the initial and subsequent assessment of reserves, identifying depreciated reserves and determining reserves for impairment. *Research design:* the possibility of developing an accounting policy based on the methods set out in international financial reporting standards, made it possible to recommend to domestic corporations a way to allocate overhead costs based on the normal utilization of production capacity. The reliability of asset valuation in accounting (financial) statements is ensured by the use of the fair value of inventories, in the manner prescribed by International Financial Reporting Standard (IFRS) 13 «Fair Value Measurement». *Results:* systematization and disclosure of information about stocks by corporations based on domestic and international accounting and reporting standards involve disclosure in the accounting policy of methods for forming the actual cost of stocks, valuation after recognition, determination of direct and indirect costs, distribution of indirect costs, calculation of the provision for impairment, recognition stocks intended for management needs. Particular attention should be paid to the disclosure of information on reserves in the accounting (financial) statements, which ensure the adoption of sound economic decisions by interested parties.

Keywords: inventories, recognition, fair cost, direct and indirect costs.

References

1. Gadzhihanov M.Sh., Babaeva Z.Sh. chestvennaja praktika. *Aktual'nye voprosy zakonodatel'noe regulirovanie buhgal'terskogo ucheta material'no-proizvodstvennyh zapasov: zarubezhnaja i ote-* *chestvennoj jekonomiki*, 2019, no. 4, pp. 240-245. (In Russ.)
2. Gapon M.N., Hitrova O.E. *Izmeneniija*

- v uchete zapasov soglasno FSBU 5/2019 «Zapasy». *Aktual'nye voprosy sovremennoj jekonomiki*, 2021, no. 1, pp. 382-386. (In Russ.)
3. Danilova A.V. Roli upravljenja zapasami v obespechenii jekonomicheskoj bezopasnosti predpriyatija. *Materialy III Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii*. Moscow, 2020, pp. 96-103. (In Russ.)
4. Katina I.Je. Sovremennye podhody k uchetu zapasov. *Vektor jekonomiki*, 2021, no. 4 (58). (In Russ.)
5. Kovalenko S.N., Kovalenko Ju.N. Sravnitel'naja karakteristika FSBU 5/2019 «Zapasy» i MSFO 2 «Zapasy» kak osnova postroenija uchetnogo processa organizacij agropromyshlennogo kompleksa. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2021, no. 3 (70), pp. 177-184. (In Russ.)
6. Kukarceva D.A., Zykova T.B. Sravnenie ucheta zapasov v sootvetstvii s FSBU 5/2019 «Zapasy» i MSFO (IAS) «Zapasy». *Uchet, analiz, audit: problemy i praktiki*, 2021, no. 27, pp. 98-106. (In Russ.)
7. Lavruhina T.A. Dejstvujushhie podhody k normativnomu regulirovaniju buhgalterskogo ucheta v Rossijskoj Federacii. *Sovremennaja jekonomika: problemy i reshenija*, 2020, no. 1 (121), pp. 134-146. (In Russ.)
8. Plotnikova O.V., Firsanova K.A. Sravnitel'nyj analiz ucheta zapasov v sootvetstvii s MSFO (IAS) 2 «Zapasy» i FSBU 5/2019 «Zapasy». *Aktual'nye issledovanija*, 2022, no. 41 (120), pp. 79-82. (In Russ.)
9. Pushinin A.V. Perspektivy sblizhenija trebovanij RSBU i MSFO v oblasti ucheta zapasov. *Materialy Vserossijskoj (nacional'noj) nauchno-prakticheskoj konferencii*. Novosibirsk, 2019, pp. 85-88. (In Russ.)
10. Sapozhnikova N.G. Obescenenie aktivov irisk korporacij. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta. Serija: Jekonomika i upravlenie*, 2020, no. 2, pp. 105-115. (In Russ.)
11. Sapozhnikova N.G., Jel'vija Burhan Khudhur Mohammed Ali. Ocenochnye rezervy v korporativnom uchete i otchetnosti. *Sovremennaja jekonomika: problemy i reshenija*, 2013, no. 9 (45), pp. 116-125. (In Russ.)
12. Soldatkina O.A. Aktual'nye voprosy formirovanija informacii o zapasah po rossijskim i mezhdunarodnym trebovanijam. *Vestnik Habarovskogo gosudarstvennogo universiteta jekonomiki i prava*, 2020, no. 1-2 (102-103), pp. 37-43. (In Russ.)
13. Soliev A.H. Novacii, vnosimye FSBU 5/2019 «Zapasy» i ih vlijanie na porjadok vedenija ucheta zapasov. *Aktual'nye nauchnye issledovanija v sovremennom mire*, 2020, no. 5-10 (61), pp. 168-170. (In Russ.)
14. Chertopjatova A.S., Filippova A.A. Obespechenie jekonomicheskoj bezopasnosti predpriyatija v processe upravljenja material'no-proizvodstvennymi zapasami. *Materialy VII Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii*. Balakovo, 2021, pp. 401-406. (In Russ.)