

УДК 336

ВЛИЯНИЕ РАЗЛИЧИЙ В УЧЕТЕ ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ И РОССИЙСКИМИ СТАНДАРТАМИ НА ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ

М. А. ШТЕФАН,

кандидат экономических наук,

заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита

E-mail: shtefanmaria@yandex. ru

Национальный исследовательский университет

«Высшая школа экономики»,

Нижегородский филиал

Автором осуществляется сравнение правил учета и отражения запасов в финансовой (бухгалтерской) отчетности согласно международным и российским стандартам, оценивается влияние различий в применяемых правилах на показатели финансового состояния организации.

Ключевые слова: *запасы, себестоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость, стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, показатели финансового состояния организации, анализ влияния.*

В рамках адаптации российской системы бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности к международным стандартам за последние несколько лет принят ряд положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), содержание которых практически полностью соответствует международной практике. Применение отечественными компаниями новых правил учета сказывается и на показателях финансовой (бухгалтерской) отчетности, и на их

финансовом состоянии. Рассмотрим влияние различий в учете запасов, предусмотренных международными и национальными стандартами, на финансовые показатели деятельности хозяйствующих субъектов.

В соответствии с § 6 МБС (IAS) 2 «Запасы» к запасам относятся три вида активов:

— активы, предназначенные для продажи в ходе обычной (основной) деятельности организации (*товары и готовая продукция*);

— активы, находящиеся в процессе производства для продажи в ходе обычной (основной) деятельности организации (*незавершенное производство*);

— *сырье или материалы*, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

Запасы являются частью краткосрочных активов организации и отражаются в отчете о финансовом положении (форме отчетности, подобной по содержанию российскому бухгалтерскому балансу) [2, § 54].

Согласно п. 20 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденному приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, в запасы при формировании финансовой отчетности следует включать сырье, материалы, готовую продукцию, товары для перепродажи и товары отгруженные, затраты незавершенного производства и расходы будущих периодов. Таким образом, перечень запасов с точки зрения российского законодательства представлен большим количеством активов по сравнению с тем же показателем, предусмотренным международными стандартами.

Во-первых, в состав запасов включаются расходы будущих периодов — расходы, понесенные в текущем периоде, но относящиеся к будущему [5, сч. 97]. К таким расходам относятся:

— расходы на лицензии;

— расходы, связанные с горно-подготовительными работами и подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;

— расходы на освоение новых производств, установок и агрегатов;

— расходы по рекультивации земель и осуществлению иных природоохранных мероприятий и др.

Согласно МСФО расходы являются показателем отчета о совокупном доходе (аналог российского отчета о прибылях и убытках) и поэтому не могут отражаться в отчете о финансовом положении в качестве запасов. Представляя собой уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, в результате чего происходит уменьшение капитала, отличного от изъятий собственника [9, § 78—80], расходы отражаются в отчетности по методу начисления, т. е. в момент их возникновения. Все расходы, относящиеся к будущим периодам, при формировании международной отчетности отражаются либо как дебиторская задолженность, либо как нематериальные активы.

Во-вторых, запасы согласно ПБУ 4/99 включают товары отгруженные, т. е. товары (готовую продукцию), выбывшие со склада организации на основании договора, предусматривающего отличный от общего порядка момент перехода права владения, пользования и распоряжения имуществом и риска его случайной гибели (например, при экспорте). В соответствии с МСФО

при отражении подобных хозяйственных операций необходимо следовать принципу преобладания содержания над формой, т. е. принимать во внимание не столько юридическую форму сделки, сколько ее экономическую сущность. Так, если организация утратила контроль над отгруженными товарами и вероятность получения экономических выгод от их выбытия велика, в отчете о совокупном доходе следует признать выручку от продажи, а также списать себестоимость товаров на расходы. Если организация на момент формирования финансовой отчетности контролирует товары, т. е. несет все риски и выгоды от их использования, они должны быть признаны в отчете о финансовом положении как запасы.

Отметим, что российское законодательство наряду с термином «запасы» использует также понятие «материально-производственные запасы» (МПЗ), под которыми в соответствии с п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, понимается готовая продукция, товары, сырье и материалы. Считать российские материально-производственные запасы полным аналогом международного понятия «запасы» нельзя, так как они не включают в себя активы в виде незавершенного производства [8, п. 4]. При учете и отражении в финансовой отчетности затрат незавершенного производства следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, и отраслевыми инструкциями по калькулированию себестоимости готовой продукции.

Состав и характеристика запасов, предусмотренных российскими и международными стандартами, представлены в табл. 1.

Перечисленные различия в перечне показателей, включаемых в запасы согласно ПБУ и МСФО, оказывают влияния на финансовое состояние организаций. Так, при переносе расходов будущих периодов в состав нематериальных активов организации сокращается абсолютная ликвидность организации, при списании товаров отгруженных в себестоимость продаж и отражении выручки от их продажи увеличивается ее рентабельность (основной деятельности, продаж, предельная и др.).

Таблица 1

Сравнительная характеристика состава и содержания запасов в соответствии с российскими и международными стандартами

Вид запасов	Краткая характеристика согласно ПБУ	Источник информации	Вид запасов	Краткая характеристика согласно МСФО	Источник информации
Сырье и материалы	Активы, используемые при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг)	[8, п. 2]	Сырье и материалы	Активы, потребляемые в ходе производства готовой продукции или оказания услуг (в ходе осуществления основного вида деятельности)	[2, § 6(с)]
Затраты незавершенного производства	Продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки	[6, п. 63]	Незавершенное производство	Активы, находящиеся в процессе производства для продажи в ходе обычной (основной) деятельности организации	[2, § 6(в)]
Готовая продукция	Материально-производственные запасы, предназначенные для продажи, являющиеся конечным результатом производственного цикла (активы, законченные обработкой (комплектацией)	[8, п. 2]	Товары и готовая продукция	Активы, предназначенные для продажи в ходе обычной (основной) деятельности организации	[2, § 6(а)]
Товары для перепродажи	Часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи	[8, п. 2]			
Товары отгруженные	Отгруженная продукция (товары), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете	[5, счет 45]			
Расходы будущих периодов	Расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам	[5, счет 97]	Не предусмотрено		

Влияние на финансовое состояние хозяйствующих субъектов оказывают также особенности оценки запасов.

Согласно § 9 МБС (IAS) 2 запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: *себестоимости* или *чистой цене продажи*. Процесс формирования себестоимости запасов зависит от способа их поступления в организацию и будет рассмотрен далее. Под чистой ценой продажи понимается расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи [2, § 6].

Отметим, что необходимость списания себестоимости запасов до чистой цены продажи обусловлена требованием МСФО, определяющим отражение активов в финансовой отчетности в сумме, не превышающей величины экономических выгод, полученных от их использования. Поэтому при возникновении признаков обесценения, например, полного и (или) частичного повреждения запасов, их устаревания либо сокращения рыночных цен, организация должна проверить соотношение между себестоимостью активов, отраженных в отчете о финансовом положении, и их чистой ценой продажи, списав при необходимости возникшее превышение на расходы текущего пе-

риода (в отчет о совокупном доходе). Единственным видом запасов, не подлежащим обесценению в перечисленных ситуациях, являются сырье и материалы, предназначенные для производства готовой продукции, чистая цена продажи которой превысит себестоимость [там же, § 32].

Проверку запасов на обесценение следует осуществлять поштатейно, исключением являются запасы, сходные или связанные друг с другом, например, имеющие одинаковое назначение, относящиеся к одному товарному ассортименту.

Если в следующих отчетных периодах произойдет увеличение чистой цены продажи запасов, организация должна восстановить признанные ранее расходы, связанные с их обесценением. При этом новая балансовая стоимость активов после данного восстановления должна соответствовать наименьшей из двух: себестоимости или новой чистой цены продажи [там же, § 33].

В соответствии с п. 5 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Если материально-производственные запасы морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, их оценка на конец отчетного периода осуществляется за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей, который образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости [8, п. 25]. Создается резерв по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете.

Если в период, следующий за отчетным, текущая рыночная стоимость материально-производственных запасов, под снижение стоимости которых в отчетном периоде был создан резерв, увеличивается, то соответствующая часть резерва относится в уменьшение стоимости материальных расходов, признанных в периоде, следующем за отчетным [4, п. 20].

Таким образом, российское законодательство предусматривает оценку запасов в финансовой отчетности по наименьшей из двух: фактической себестоимости и текущей рыночной стоимости. Данный подход близок к международной практике, однако чистая цена продажи всегда меньше

текущей рыночной стоимости, так как она рассчитывается с учетом накладных расходов, связанных с данной продажей. В результате величина запасов, отраженная в российском бухгалтерском балансе, может превышать подобный показатель международного отчета о финансовом положении. Кроме того, формирование резерва под снижение материальных ценностей, по мнению автора, не соответствует МБС (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», в соответствии с которым под резервом понимается обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины [3, § 10].

Пример 1¹

Предположим, что организация «А» имеет в остатках товары стоимостью 50 000 д. е. В связи с резким сокращением спроса на данные товары их текущая рыночная цена сократилась до 45 000 д. е. Средние затраты, связанные с продажей товаров, по оценкам специалистов организации, составляют 5 000 д. е.

Согласно МСФО организация «А» должна сократить себестоимость товаров до чистой цены продажи, значение которой составит 40 000 д. е. (45 000 — 5 000). Разница между себестоимостью товаров и их чистой ценой продажи составляет 10 000 долл. (50 000 — 40 000) и представляет собой расходы, связанные с обесценением запасов (прочие расходы).

Согласно российским правилам в рассматриваемой ситуации следует создать резерв под снижение стоимости материальных ценностей, размер которого будет составлять разницу между текущей рыночной стоимостью запасов и их себестоимостью, т. е. будет составлять 5 000 д. е. (50 000 — 45 000). Величина резерва сократит балансовую стоимость товаров.

Используя начальные остатки отчетности организации «А», представленные в табл. 2, сформируем показатели активов, пассивов, доходов, расходов и

Таблица 2

Показатели активов и пассивов организации «А» на начало отчетного периода, тыс. д. е.

№ п/п	Наименование показателя	Сумма
<i>Активы</i>		
1	Основные средства	200
2	Запасы	50
3	Денежные средства	500
	Итого...	750
<i>Пассивы</i>		
4	Уставный капитал	650
5	Кредиторская задолженность	100
	Итого...	750

¹ В рассматриваемых в статье примерах предполагается использование упрощенной системы налогообложения.

Таблица 3

Значения показателей по хозяйственным операциям организации «А» за текущий отчетный период, тыс. д. е.

№ п/п	Наименование показателя	Сумма по операциям согласно	
		МСФО	ПБУ
1	Прочие расходы (расходы, связанные с обесценением запасов)	10	5
2	Резерв под снижение стоимости материальных ценностей	—	5
3	Балансовая стоимость запасов	40	45
4	Прибыль (убыток) за период	(10)	(5)
5	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(10)	(5)

финансовых результатов по российским и международным стандартам.

Рассчитанные по российским и международным правилам значения показателей по хозяйственным операциям организации «А», осуществленным в течение текущего отчетного года, представлены в табл. 3.

Сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в рассматриваемом примере принята равной прибыли (убытка) за период в связи с тем, что в организации «А» отсутствуют другие виды доходов и расходов, а также налог на прибыль.

Значения показателей активов и пассивов, доходов, расходов и финансовых результатов на конец текущего отчетного года представлены в табл. 4 и 5.

Различия в значениях показателей отчетности, сформированных по российским и международным правилам, оказывают влияние на значения таких критериев оценки финансового состояния организации, как рентабельность, оборачиваемость активов, ликвидность.

Ранее отмечалось, что порядок формирования себестоимости запасов зависит от их способа поступления в организацию. Основными способами поступления запасов являются приобретение за плату, изготовление в организации, поступление в виде вклада в уставный капитал, безвозмездное поступление и др.

В соответствии с § 11 МБС (IAS) 2 в себестоимость запасов, приобретенных за плату, включаются затраты на приобретение:

- цена покупки (за исключением налогов, которые впоследствии возмещаются предприятию налоговыми органами);
- импортные пошлины;
- затраты на транспортировку;
- затраты на погрузку-разгрузку;
- прочие затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Торговые уценки, скидки и прочие подобные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.

Таблица 4

Показатели активов и пассивов организации «А» на конец текущего отчетного года, тыс. д. е.

№ п/п	Наименование показателя	МСФО		ПБУ	
		Сумма на начало года	Сумма на конец года	Сумма на начало года	Сумма на конец года
<i>Активы</i>					
1	Основные средства	200	200	200	200
2	Запасы	50	40 (50 — 10)	50	45 (50 — 5)
3	Денежные средства	500	500	500	500
	Итого...	750	740	750	740
<i>Пассивы</i>					
4	Уставный капитал	650	650	650	650
5	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	—	(10)	—	(5)
6	Кредиторская задолженность	100	100	100	100
	Итого...	750	740	750	740

Таблица 5

Показатели отчетов о совокупном доходе и о прибылях и убытках организации «А» за текущий отчетный период, тыс. д. е.

№ п/п	Наименование показателя	Сумма	
		МСФО	ПБУ
1	Прочие расходы	(10)	(5)
2	Прибыль (убыток) за период	(10)	(5)

Отметим, что в случае приобретения запасов на условиях отсрочки платежа, предусматривающей увеличение цены договора, себестоимость запасов должна быть равна эквиваленту цены, по которой в обычных ситуациях приобретаются активы. Другим словами, если договор, заключенный с поставщиком, содержит в себе элемент финансирования, предусматривая увеличение цены за рассрочку платежа, себестоимость запасов определяется путем дисконтирования суммы выплат по договору. Разница между дисконтированной стоимостью и суммой платежа признается как процентные расходы в отчете о совокупном доходе по методу начисления [1, § 18].

Пункт 6 ПБУ 5/01 определяет, что фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, что соответствует международной практике. Перечень затрат на приобретение также подобен перечню, указанному в МБС (IAS) 2. Однако российское законодательство не предусматривает возможности применения дисконтирования при расчете фактической себестоимости запасов, поэтому при покупке активов на условиях отсрочки платежа в основу определения их себестоимости ложится общая сумма выплат поставщику, предусмотренная в договоре.

Пример 2

Предположим, что организация «А» заключила договор купли-продажи товара стоимостью 100 000 д. е. с отсрочкой платежа на 12 мес. Средняя рыночная стоимость подобного товара составляет 90 000 д. е., при этом поставщики отказываются предоставлять своим

покупателям отсрочки платежа. В качестве начальных остатков по отчетности организации «А» будем использовать данные, представленные в табл. 2.

Согласно МСФО представленная сделка содержит в себе элемент финансирования. Поставщик товара берет на себя риски, связанные с отсрочкой платежа, в связи с чем увеличивается стоимость договора на 10 000 д. е. (100 000 — 90 000). Данная сумма не относится к затратам на приобретения товара и представляет собой процентные расходы.

В соответствии с ПБУ 5/01 фактическая себестоимость приобретенного товара будет равна сумме, уплаченной поставщику в соответствии с договором, т. е. 100 000 д. е.

Значения показателей по рассмотренным хозяйственным операциям организации «А», сформированные в соответствии с российскими и международными правилами, представлены в табл. 6. На их основании рассчитаны значения показателей активов и пассивов, доходов, расходов и финансовых результатов на конец текущего отчетного года (до погашения задолженности перед поставщиком по договору) (табл. 7 и 8).

Таблица 6

Значения показателей по хозяйственным операциям организации «А» за текущий отчетный период, тыс. д. е.

№ п/п	Наименование показателя	Сумма по операциям в системе учета	
		МСФО	ПБУ
1	Себестоимость приобретенных запасов	90	100
2	Процентные расходы	(10)	—
3	Кредиторская задолженность перед поставщиком	100	100
4	Прибыль (убыток) за период	(10)	—
5	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(10)	—

Таблица 7

Показатели активов и пассивов организации «А» на конец текущего отчетного года, тыс. д. е.

№ п/п	Наименование показателя	МСФО		РПБУ	
		Сумма на начало года	Сумма на конец года	Сумма на начало года	Сумма на конец года
Активы					
1	Основные средства	200	200	200	200
2	Запасы	50	140 (50 + 90)	50	150 (50 + 100)
3	Денежные средства	500	500	500	500
	Итого...	750	840	750	840
Пассивы					
4	Уставный капитал	650	650	650	650

Окончание табл. 7

№ п/п	Наименование показателя	МСФО		РПБУ	
		Сумма на начало года	Сумма на конец года	Сумма на начало года	Сумма на конец года
5	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	—	(10)	—	—
6	Кредиторская задолженность	100	200 (100 + 100)	100	200 (100 + 100)
	Итого...	750	840	750	840

Таблица 8

Показатели отчетов о совокупном доходе и о прибылях и убытках организации «А» за текущий отчетный период, тыс. д. е.

№ п/п	Наименование показателя	Сумма	
		МСФО	РПБУ
1	Процентные расходы	(10)	-
2	Прибыль (убыток) за период	(10)	-

Из примера 2 видно, что различия в порядке формирования себестоимости при приобретении запасов на условиях отсрочки платежа по международным и российским стандартам приводят к отклонениям в значениях показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности организации на конец отчетного периода, а также оказывают влияние на показатели ее финансового состояния. Во-первых, меньшее значение итога отчета о финансовом положении (бухгалтерского баланса) в отчетности, подготовленной по международным стандартам, негативно сказывается при оценке стоимости бизнеса. Во-вторых, следствием анализируемых различий является снижение значе-

ний показателей рентабельности и ликвидности организации.

Себестоимость запасов, изготовленных в организации, согласно МБС (IAS) 2 включает фактически затраты на производство, перечень которых представлен в табл. 9.

Постоянные накладные производственные затраты распределяются, исходя из *нормальной производственной мощности* организации, под которой понимается ожидаемый объем производства, рассчитанный исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслу-

Таблица 9

Перечень затрат, включаемых в себестоимость запасов, изготовленных в организации

№ п/п	Вид затрат	Содержание	Примечание
1	Прямые затраты на производство	Затраты, непосредственно связанные с конкретными видами производимой продукции, например, затраты на оплату труда, материальные затраты	Полностью включаются в себестоимость запасов*
2	Постоянные накладные производственные затраты	Затраты, связанные с производством в целом, остающиеся относительно неизменными независимо от объема производства (амортизация основных средств общепроизводственного назначения, повременная заработная плата начальников производства, коммунальные услуги и т.д.)	Включаются в себестоимость единицы запасов путем распределения на основании нормальной производственной мощности
3	Переменные производственные накладные затраты	Затраты, связанные с производством в целом, зависящие от объема производства (сдельная заработная плата начальников производства, косвенные затраты на сырье и материалы)	Включаются в себестоимость единицы запасов путем распределения на основании фактического использования производственных мощностей

* Не включаются в себестоимость запасов производственные затраты в виде сверхнормативных потерь сырья, затраченного труда, а также затрат на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства. Перечисленные затраты списываются на расходы текущего отчетного периода.

живанием [2, п. 13]. Поэтому при существенном сокращении объемов производства по сравнению с нормальной производственной мощностью (например, при авариях, простоях оборудования или забастовках) величина постоянных накладных производственных затрат, относимых на себестоимость единицы готовой продукции не меняется, а нераспределенные затраты списываются на расходы текущего периода, уменьшая финансовый результат деятельности организации за период. Такой подход формирования финансовой отчетности, по мнению автора, представляет пользователям информацию о реальном положении дел в организации, позволяет сделать правильные выводы и принять правильные управленческие и экономические решения.

В периоды необычно высокого уровня производства, когда объем товаров существенно превышает нормальную производственную мощность, постоянные накладные затраты распределяются, исходя из фактического выпуска готовой продукции, поэтому сумма постоянных накладных расходов, относимых на единицу продукции, а также общая себестоимость запасов сокращаются.

Если организация производит несколько видов готовой продукции, косвенные производственные затрат подлежат распределению между продуктами труда на пропорциональной и последовательной основе [2, § 14]. В качестве базы распределения могут выступать общая сумма прямых затраты на производство отдельных видов запасов либо стоимость их продажи.

Отметим, что согласно § 12 МБС (IAS) 2 запрещено включение в себестоимость запасов, изготовленных в организации, административных расходов и расходов на продажу. К административным расходам относятся расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; на информационные, аудиторские, консультационные услуги; амортизационные отчисления по основным средствам управленческого назначения и т. д. Среди расходов на продажу выделяют расходы на упаковку, рекламу, представительские расходы и др. Данные расходы являются расходами текущего отчетного периода в момент их возникновения [там же, § 12], т. е. отражаются в отчете о совокупном доходе.

Согласно п. 7 ПБУ 5/01 *фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самой организацией* определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. При этом учет и формирование затрат на их производство осуществляются организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции, т. е. с учетом требований отраслевых инструкций.

Так, к фактическим затратам на производство с точки зрения российского законодательства относятся:

- прямые затраты на производство, включаемые в себестоимость запасов в полном размере;
- общепроизводственные затраты (аналог накладных производственных затрат в МСФО), в полном объеме распределяемые между единицами запасов на основании базы распределения, выбранной организацией.

Таким образом, подход к формированию себестоимости запасов, изготовленных в организации, предусмотренный ПБУ, отличается от международной практики. В Российской Федерации независимо от объемов производства все косвенные производственные затраты включаются в себестоимость материально-производственных запасов, тогда как международные стандарты не представляют возможности увеличения себестоимости запасов за счет постоянных производственных затрат при существенном сокращении объемов производства.

В отношении общехозяйственных (административных) расходов российская организация может выбрать один из двух вариантов учета и отражения в финансовой отчетности:

- включение в себестоимость производимых материально-производственных запасов;
- списание на расходы отчетного периода [5, счета 20, 26].

Первый вариант, предусмотренный российским законодательством, не соответствует международным стандартам. Организации при его использовании завышают себестоимость продуктов труда. Поэтому до момента продажи запасов при таком варианте учета общехозяйственных расходов увеличиваются стоимость активов, отраженных в бухгалтерском балансе, и величина финансового результата за период, представленного в отчете о прибылях и убытках,

Таблица 10

**Фактические затраты организации «А»
за текущий период, тыс. д. е.**

№ п/п	Наименование затрат	Сумма
1	Прямые затраты на производство:	150
	— материальные затраты (0,4 д. е. на единицу продукции);	100
	— затраты на оплату труда (с учетом социальных взносов) (0,2 д. е. на единицу продукции)	50
2	Постоянные производственные затраты:	130
	— амортизация производственного оборудования;	50
	— затраты на оплату труда общепроизводственного персонала (с учетом социальных взносов)	80
3	Переменные производственные затраты: — затраты на электроэнергию и водоснабжение	25
4	Административные расходы	100
	Итого затрат за период	405

по сравнению с подобными показателями международной отчетности. В результате, с одной стороны, завываются показатели рентабельности и ликвидности организации, с другой стороны, сокращается оборачиваемость запасов.

Списание общехозяйственных расходов на расходы текущего отчетного периода полностью соответствует МСФО.

Нужно сказать, что § 21 МБС (IAS) 2 предусматривает альтернативный вариант формирования себестоимости запасов, изготовленных в организации — по нормативным затратам, отражающим нормальные уровни потребления сырья, материалов и труда. Данный подход может быть использован лишь в том случае, если значения нормативных затрат несущественно отличаются от себестоимости. Российское законодательство также дает возможность организациям оценивать запасы по нормативной себестоимости, однако в отличие от МСФО ограничений при использовании данного подхода не предусмотрено. Кроме того, нормативная себестоимость может рассчитываться отечественными организациями по двум вариантам [4, п. 203]:

— на основе затрат, связанных с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции, что соответствует требованиям МСФО;

— по прямым статьям затрат (не предусмотрено МСФО).

Рассмотрим влияние различий в порядке формирования себестоимости запасов, изготовленных в организации, на примере.

Пример 3

Предположим, что организация «А» производит один вид готовой продукции. Перечень и значения фактических затрат организации «А» за месяц представлены в табл. 10.

В текущем месяце по причине отсутствия спроса на производимую продукцию организация выпустила 250 ед. запасов при нормальной производственной мощности 500 ед. Вся продукция прошла необходимую технологическую обработку, остаток незавершенного производства на конец месяца равен нулю. Все затраты текущего периода оплачены.

В соответствии с МСФО в себестоимость единицы произведенных запасов будут включаться следующие затраты:

— прямые материальные затраты на производство — 0,4 д. е.;

— прямые затраты на оплату труда (с учетом социальных взносов) — 0,2 д. е.;

— амортизация производственного оборудования, распределенная на основании нормальной производственной мощности — 0,1 д. е. (50 д. е. / 500 ед. продукции);

— затраты на оплату труда общепроизводственного персонала (с учетом социальных взносов), распределенные на основании нормальной производственной мощности — 0,16 д. е. (80 д. е. / 500 ед. продукции);

— затраты на электроэнергию и водоснабжение, распределенные на основании фактического выпуска запасов за период — 0,1 долл. (25 д. е. / 250 ед. продукции).

Таким образом, себестоимость единицы продукции составляет 0,96 д. е. Себестоимость всех произведенных запасов будет равна произведению себестоимости единицы продукции на фактический выпуск готовой продукции за период — 240 д. е. (0,96 д. е. × 250 ед. продукции).

Для расчета нераспределенных затрат необходимо найти произведение величины постоянных производственных затрат, приходящихся на себестоимость единицы продукции, и разницы между нормальной производственной мощностью и фактическим количеством выпущенной готовой продукции. В примере данные затраты состоят из:

— амортизации производственного оборудования в сумме 25 д. е. (0,1 д. е. × 250 ед. продукции);

— затрат на оплату труда общепроизводственного персонала (с учетом социальных взносов) в сумме 40 д. е. (0,16 д. е. × 250 ед. продукции).

Общее значение нераспределенных постоянных производственных затрат равно 65 д. е. (25 д. е. + 40 д. е.).

Согласно российскому законодательству в себестоимость единицы готовой продукции следует включить все фактические затраты, распределенные на основании фактического выпуска:

- прямые материальные затраты на производство — 0,4 д. е.;
- прямые затраты на оплату труда (с учетом социальных взносов) — 0,2 д. е.;
- амортизация производственного оборудования — 0,2 д. е. (50 д. е. / 250 ед. продукции);
- затраты на оплату труда общепроизводственного персонала (с учетом социальных взносов) — 0,32 д. е. (80 д. е. / 250 ед. продукции);
- затраты на электроэнергию и водоснабжение — 0,1 д. е. (25 д. е. / 250 ед. продукции).

Значение себестоимости единицы продукции составляет 1,22 д. е. Общая себестоимость запасов согласно национальным стандартам равна 305 д. е.

(1,22 долл. × 250 ед. продукции), т.е. сумме прямых, постоянных и переменных производственных затрат. Понятие «нераспределенные постоянные производственные затраты» в отечественном законодательстве отсутствует.

Если в соответствии с учетной политикой организации административные (общехозяйственные) расходы включаются в себестоимость материально-производственных запасов, то себестоимость единицы готовой продукции возрастет на 0,4 д. е. (100 д. е. / 250 ед. готовой продукции), общая себестоимость запасов, отражаемая в бухгалтерском балансе, увеличится до 405 д. е.

Значения показателей по представленным хозяйственным операциям организации «А», сформированные в соответствии с российскими и международными правилами, представлены в табл. 11. При формировании показателей, соответствующих российской системе учета, рассмотрено два варианта: первый подразумевает списание общехозяйственных расходов на расходы текущего периода, второй — включение

Таблица 11

Значения показателей по хозяйственным операциям организации «А» за текущий отчетный период, тыс. д. е.

№ п/п	Наименование показателя	Сумма по операциям в системе учета		
		МСФО	ПБУ	
			Вариант 1	Вариант 2
1	Себестоимость произведенных запасов	240	305	405
2	Административные расходы	(100)	(100)	—
3	Прочие расходы (нераспределенные постоянные производственные затраты)	(65)	—	—
4	Прибыль (убыток) за период	(165)	(100)	—
5	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(165)	(100)	—

Таблица 12

Показатели активов и пассивов организации «А» на конец текущего отчетного года, тыс. д. е.

№ п/п	Наименование показателя	МСФО		ПБУ			
		Сумма на начало года	Сумма на конец года	Вариант 1		Вариант 2	
				Сумма на начало года	Сумма на конец года	Сумма на начало года	Сумма на конец года
<i>Активы</i>							
1	Основные средства	200	200	200	200	200	200
2	Запасы	50	290 (50 + 240)	50	355 (50 + 305)	50	455 (50 + 405)
3	Денежные средства	500	95 (500 — 405)	500	95 (500 — 405)	500	95 (500 — 405)
	Итого...	750	585	750	650	750	750
<i>Пассивы</i>							
4	Уставный капитал	650	650	650	650	650	650
5	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	—	(165)	—	(100)	—	—
6	Кредиторская задолженность	100	100	100	100	100	100
	Итого...	750	585	750	650	750	750

Таблица 13

Показатели отчетов о совокупном доходе и о прибылях и убытках организации «А» за текущий отчетный период, тыс. д. е.

№ п/п	Наименование показателя	Сумма		
		МСФО	ПБУ	
			Вариант 1	Вариант 2
1	Административные расходы	(100)	(100)	—
2	Прочие расходы (нераспределенные постоянные производственные затраты)	(65)	—	—
3	Прибыль (убыток) за период	(165)	(100)	—

общехозяйственных расходов в себестоимость материально-производственных запасов.

Используя в качестве начальных остатков по отчетности организации «А» данные, представленные в табл. 2., сформируем значения показателей активов и пассивов, доходов, расходов и финансовых результатов на конец текущего отчетного года (табл. 12 и 13).

Разные подходы к формированию себестоимости запасов, изготовленных в организации, определенные российскими и международными стандартами, влияют на рентабельность, ликвидность и деловую активность организации.

При прочих вариантах поступления запасов (в виде вклада в уставный капитал, безвозмездно) их себестоимость согласно § 6 МБС (IAS) 2 должна быть равна справедливой стоимости — сумме, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

В соответствии с п. 8 ПБУ 5/01, фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. По мнению автора, и денежная оценка, согласованная между учредителями организации, и текущая рыночная стоимость по своей сути совпадают со справедливой стоимостью, что позволяет сделать вывод о соответствии порядка оценки запасов при прочих вариантах поступления согласно международным и российским стандартам.

Подобны друг другу также предусмотренные российскими и международными стандартами

Таблица 14

Способы оценки запасов при выбытии

№ п/п	Способ оценки запасов при выбытии		Характеристика
	МСФО	ПБУ	
1	Специфическая идентификация конкретных затрат [2, § 23, 24]	Себестоимость единицы [8, п. 17; 4, п. 74]	Применяется для запасов, используемых организацией в особом порядке или запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга
2	Средняя стоимость [2, § 25, 27]	Средняя себестоимость [8, п. 18; 4, п. 75]	Применяется для взаимозаменяемых запасов, при этом средняя себестоимость исчисляется путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе (взвешенная оценка) или при получении каждой новой партии запасов (скользящая оценка) в зависимости от специфики деятельности предприятия
3	ФИФО [2, § 25, 27]	ФИФО (8, п. 19; 4, п. 76)	Запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца

способы оценки запасов при выбытии. Их перечень и характеристика представлены в табл. 14.

Таким образом, по некоторым аспектам учета и отражения в финансовой отчетности запасов российское законодательство полностью соответствует МСФО. Однако имеющиеся расхождения в составе запасов, а также при формировании себестоимости, признании расходов, связанных с их обесценением, оказывают влияние на показатели финансовой отчетности и финансового состояния хозяйствующих субъектов, что следует учитывать организациям при применении МСФО.

Список литературы

1. Международный бухгалтерский стандарт IAS 1 «Представление финансовой отчетности». URL: <http://allmsfo.ru/msfo-ias-1.html>.
2. Международный бухгалтерский стандарт IAS 2 «Запасы». URL: <http://allmsfo.ru/msfo-ias-2.html>.
3. Международный бухгалтерский стандарт IAS 37 «Резервы, условные обязательства и ус-

ловные активы». URL: <http://allmsfo.ru/msfo-ias-37.html>.

4. Методические указания по учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н.

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000. № 94 н.

6. Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н.

9. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности. URL: <http://allmsfo.ru/obshie-principi-msfo.html>.