

УДК 336.1/5 65.261.4

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РОССИЙСКОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Овчинникова О.А., Муравьева И.А.

ФГБОУ ВПО «Курский государственный университет», Курск, e-mail: Lelika-46@yandex.ru

В настоящее время в России активно идет процесс, направленный на реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности с целью их максимального сближения с международными стандартами финансовой отчетности. Деятельность любого предприятия не представляется возможной в отсутствии материально-производственных запасов (будь то сырье, материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности или товары, готовая продукция). В статье представлен сравнительный анализ принципов организации учета материально-производственных запасов в соответствии с российскими и международными стандартами, сделаны выводы о возможности внедрения соответствующего МСФО в практику российского учета.

Ключевые слова: материально-производственные запасы, материалы, готовая продукция, бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF THE RUSSIAN AND INTERNATIONAL PRACTICE OF ACCOUNTING FOR INVENTORY

Ovchinnikova O.A., Muravieva I.A.

Kursk state University, Kursk, e-mail: Lelika-46@yandex.ru

Currently in Russia there is an active process aimed at reforming the system of accounting and reporting with a view to their maximum convergence with international financial reporting standards. The activity of any enterprise is not possible in the absence of inventories (whether raw materials, spare parts, tools and household appliances or goods, finished goods). The article presents a comparative analysis of principles of organization of accounting of inventories in accordance with Russian and international standards, the conclusions about the possibility of implementation of IFRS in Russian accounting practices.

Keywords: inventories, materials, finished products, accounting, international financial reporting standards

В основной массе стран, в том числе и в России, национальные бухгалтерские стандарты разрабатываются на базе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Национальный бухгалтерский стандарт в Российской Федерации именуется положением по бухгалтерскому учёту, которое возможно установить равно как сборник ключевых законов (свод основных правил), определяющих порядок учёта и оценки конкретного объекта либо их совокупности. Положения позволяют конкретизировать Федеральный Закон «О бухгалтерском учёте». Российские ПБУ разработаны на базе МСФО. Совместно с этим в них отражены основные характерные черты нашей системы бухгалтерского учёта. Российские положения по бухгалтерскому учёту представляют собой документы 2-го уровня в системе нормативных документов по бухгалтерскому учёту (уже после Законодательных актов, Указов Президента Российской Федерации, Постановлений Правительства) и считаются обязательными к применению отечественными предприятиями (организациями), в отличие от международных стандартов, которые носят необязательную (рекомендательную) направленность.

Значимость проблемы развития бухгалтерского учёта и отчётности в согласовании с международными стандартами не вызывает сомнений, по этой причине цель данной статьи – произвести теоретический сравнительный анализ ПБУ 5/01 «Учёт материально-производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы».

В зарубежной практике ведения бухгалтерского учета, также как и в практике российских предприятий, материальные запасы считаются одним из более существенных активов организации и одним из основных источников выручки, то есть их учёт и оценка в большей степени воздействуют на баланс и отчёт о финансовых результатах [2].

Основные различия российских ПБУ и МСФО приведены в табл. 1.

В отличие от МСФО, РПБУ содержат не рекомендательный, а обязательный характер. Большая часть ПБУ предполагает разные варианты учёта определённых объектов.

Из вышеупомянутых в табл. 1 требований в особенности существенны в отечественной практике несоблюдение требования полноты. Главная часть отчётной

информации должна находиться не в отчётных формах, а в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Несоблюдение требований полноты при составлении бухгалтерской отчётности значительно уменьшает её важность для внешних пользователей бухгалтерской отчётности.

Проанализировав базовые различия отечественных ПБУ от МСФО, преступим непосредственно к сравнительному анализу конкретных стандартов учёта – МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», с целью выявления отличий и их оценки (табл. 2).

МПЗ посвящен специальный Международный стандарт финансовой отчётности IAS 2 «Запасы» [3]. В нём дано определение запасов, представлен порядок расчёта первоначальной и конечной стоимостей, правила отражения в отчётности и рассмотрены некоторые иные вопросы. Данный стандарт гарантирует практическое руководство по определению стоимости и по её дальнейшему признанию в качестве расхода, в том числе всякое частичное списание чистой цены реализации. Кроме того, он включает руководство в отношении формул себестоимости, применяемых при определении затрат на запасы.

Некоторые аспекты учёта запасов в российской и международной практике схожи, что упрощает задачу бухгалтера. Иные же очень различаются, что требует запоминания. А третьи разнятся только в нюансах, что вызывает путаницу.

1. Регламентировано:

а) РСБУ: в РФ учёт МПЗ регулируют ряд нормативных документов. К ним относят:

– ПБУ 5/01 «Учёт МПЗ» (утверждено Приказом Минфина России от 09.06.2001 года № 44н) [1];

– Методические указания по бухгалтерскому учёту МПЗ, утвержденные Приказом Минфина России от 28.12.2001 года № 119н.

Вопросы учёта и оценки сырья, материалов, готовой продукции, товаров и незавершенного производства также рассматриваются в ПБУ и бухгалтерской отчётности. Данный документ утвержден Приказом Минфина России от 29.07.1998 года № 34н.

б) МСФО: Международные правила, по которым ведётся учёт материально-производственных запасов, представлены в единственном стандарте – МСФО (IAS) 2 «Запасы». Ряд правил и определений представлены в Принципах подготовки и составления финансовой отчётности (далее – Принципы).

Таблица 1

Основные различия МСФО и ПБУ

Признак	МСФО	ПБУ
Обязательность применения	Содержат рекомендательный характер	Обязательны к применению
Сфера деятельности	Устанавливает правила составления финансовой отчётности	Устанавливают правила ведения бухгалтерского учёта и составления бух. отчётности
Пользователи информации	Инвесторы	Регулирующие органы
Требование к отчётности	Объективное отражение деятельности предприятия	Соответствие действующим правилам и нормативным актам
Использование профес. суждения при подготовке отчётности	Разрешается	Не разрешается
Метод начисления (допущение временной определённости фактов хозяйственной деятельности)	Признание в отчётном периоде всех расходов и доходов, принадлежащих к данному периоду	Признание в отчётном периоде расходов и доходов, подтверждённых первичными бухгалтерскими документами
Требование осмотрительности	Готовность к учёту расходов и пассивов, чем возможных доходов и активов	Провозглашено, однако, зачастую не соблюдается, в особенности из-за противодействия налоговых органов
Требование приоритета содержания перед формой	Применяется достаточно широко	Провозглашено, однако, применяется не в полной мере из-за отсутствия механизма реализации
Требование полноты	Финансовая отчётность обязана содержать все существенные показатели	Провозглашено, однако, на практике не соблюдается

Таблица 2

Сравнительный анализ стандартов учёта материалов – МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»

Предмет	ПБУ	МСФО	Комментарии
Классификация МПЗ	В структуре МПЗ выделяются: материалы, сырье, готовая продукция, товары для перепродажи	В структуре запасов выделяются: материалы, сырье, незавершенное производство, готовая продукция, товары для перепродажи	Исходя из российских стандартов, незавершенное производство не относится к МПЗ, а учитывается в составе расходов организации
Оценка актива	Запасы оцениваются по стоимости приобретения	Запасы оцениваются по наименьшей из 2-х величин: себестоимость приобретения и возможность чистой стоимости реализации	Применяемое в МСФО правило наименьшей оценки позволяет лучше реализовать принцип осмотрительности, при котором бухгалтер должен быть в большей степени готов к признанию убытков, чем к предвосхищению прибыли. В российской практике применяется резерв под обесценение материальных ценностей
Обесценение МПЗ	Механизм определения цены возможной реализации для формирования резерва под обесценение материальных ценностей не определен	Для определения возможной чистой стоимости реализации используются цены на момент учета обесценения, а так же учитываются существенные обстоятельства потенциального выбытия запасов	Методический инструментарий значительно проработан в МСФО
Включение в себестоимость МПЗ затрат по займам	Включается в виде процентов, начисленных в период заготовки МПЗ по кредитам и займам, специально привлеченным для этих целей	Включаются только при длительном производственном цикле и несерийном производстве	Обе нормы носят ограничительный характер
Учет в себестоимости МПЗ скидок и надбавок	В себестоимость включаются все суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику независимо от экономической природы скидок и надбавок	Скидки надбавки признаются доходами или расходами периода	
Способы оценки МПЗ при выбытии	Разрешается оценка по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и по методу ФИФО	Разрешается оценка по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и по методу ФИФО	
Отражение в отчетности	Подлежит раскрытие информация: -о результатах изменений методов оценки МПЗ -о стоимости запасов, переданных в залог	Подлежат раскрытию: -обстоятельства, которые привели к восстановлению списанных запасов -соответствующая сумма запасов, признанных в качестве расходов в течение периода	МСФО требует расширенных комментариев к восстановлению списанных запасов. Отечественные стандарты настаивают на раскрытии информации о результатах изменения методов оценки МПЗ и стоимости запасов, переданных в залог

2. Как признавать в учёте?
 а) РСБУ: в ПБУ 5/01 сказано, что к МПЗ относятся:
 – сырьё, материалы и т.д., необходимые при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг);

– объекты для продажи;
– активы, которые используются для управленческих нужд фирмы.

б) МСФО: в соответствии с МСФО 2 запасами признаются: товары, готовая продукция, «незавершенка».

3. Как устанавливать стоимость?

а) РСБУ. Отечественные бухгалтеры в основном отображают в отчётности запасы по фактической себестоимости.

б) МСФО. Согласно МСФО 2 запасы должны оцениваться по наименьшей из 2-х величин: себестоимости или возможной чистой цене реализации. В международной практике придерживаются данного порядка, так как он дает возможность лучше осветить положение дел фирмы для её руководства.

4. Как списывать?

а) РСБУ: одни и те же виды запасов с разной себестоимостью возможно списывать одним из 3-х методов, оговоренных в п. 16 ПБУ 5/01. Проанализируем их.

1. Списание по себестоимости единицы запасов. Данным способом определяют текущую себестоимость запасов, которые не могут замещать друг друга либо подлежат особому учёту. В качестве образца могут послужить драгоценные металлы и камни, радиоактивные вещества.

2. Списание по себестоимости первых по времени приобретения (метод ФИФО).

3. Списание по средней себестоимости. Используя этот способ, среднюю себестоимость находят для каждого вида запасов по следующей формуле:

б) МСФО: В МСФО 2 предусмотрены следующие методы, которыми возможно списание МПЗ.

1. Метод сплошной идентификации. Его применяют в отношении запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, т.е. если точно известно, какие запасы остались на складе, а какие переданы в производство либо реализованы.

2. Метод ФИФО. Реализованным запасам присваивают себестоимость первых по времени закупок, т.е. стоимость запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений.

3. Метод средней стоимости – в случае если все МПЗ имеют одинаковую среднюю цену в периоде.

Главные различия российского бухгалтерского учёта от системы учёта, основанного на применении МСФО, обусловлены тем, что российский учёт в значительной степени остаётся учётом административной экономики и осуществляет, в первую очередь, функцию расчёта налогооблагаемой базы (прибыли, имущества). Применение

же международных стандартов бухгалтерского учёта ориентировано на обеспечение полезности информации для заинтересованных пользователей, в первую очередь инвесторов, с целью принятия определённых экономических решений, подобных, к примеру, как целесообразность инвестирования средств в эту компанию. Это считается основной проблемой российского учёта, исходя из условий современного экономического развития и характерной черты Российской Федерации: если другие государства дискутируют о том, как им обеспечить усовершенствование полезности информации для пользователей в условиях рыночной экономики, в таком случае в РФ нужно сформировать новую систему учёта, которая приспособлена требованиям рынка [4].

Таким образом, хочется добавить, что одним из шагов сближения отечественных стандартов учёта с МСФО считается проект ПБУ «Учёт запасов» (затем – проект), который должен сменить действующее ПБУ 5/01 «Учёт МПЗ».

Проект нового ПБУ предельно приближен к требованиям МСФО 2 «Запасы» (затем – МСФО). Это обуславливается тем, что проект разрабатывался на базе МСФО. С целью раскрытия (не) соответствия положений, которые содержатся в данных документах, сравним их по следующим критериям: сфера применения, перечень имущества, (не) признаваемых запасами, момент признания запасов в бухгалтерском учёте, состав затрат, которые формируют себестоимость запасов, методы оценки себестоимости, порядок включения затрат на переработку запасов, подход к последующей оценке запасов.

Необходимо принять, что проект проигрывает МСФО в связи с отсутствием в нём критериев признания запасов как конкретного вида активов, а даются только лишь закрытые перечни имущества, которые признаются и не признаются запасами. Однако проект расширяет область использования документа, введя в состав запасов, наравне с традиционными сырьём и материалами, товарами, готовой продукцией «незавершенку» и объекты недвижимого имущества с целью реализации. Такого рода подход абсолютно соответствует сфере применения МСФО.

Различие с МСФО состоит в том, что проект предусматривает отнесение к запасам кроме перечисленных выше объекты интеллектуальной собственности и объекты, отвечающие условиям признания основных средств, но которые в силу малой ценности возможно признавать в составе запасов.

Сравнительный анализ проекта ПБУ и МСФО подтверждает, что в отечественной и международной практике учёта запасов и представления их в отчётности значительно больше точек соприкосновения, чем отличий. Однако остаются ещё вопросы, требующие решения.

Тем не менее, основными экономическими факторами, побуждающими отечественные организации к введению МСФО, считаются:

1. Возможность доступа к недорогим по сравнению с банковской системой России иностранным инвестициям с целью стимулирования инвестиционных процессов.

Банки России предпочитают работать с так называемыми короткими деньгами, а длинные дают под проценты, которые делают приобретение кредитов для своих пользователей делом нерентабельным. Приобретение кредитов в иностранных банках российскими предпринимателями почти недоступно. Выход на иностранные рынки капитала сталкивается с условиями кредиторов обеспечить высококачественную финансовую информацию, то есть финансовой отчётности согласно МСФО.

2. Рост рыночной капитализации.

Акции существенной составляющей отечественных предприятий недооценены по сравнению с акциями европейских компаний по причине различных подходов в использовании стандартов финансовой отчётности.

Проведенный анализ показывает, что в основополагающие подходы к учёту и от-

ражению в отчётности материалов в российских нормативных актах предельно схожи с условиями МСФО. Одновременно с этим, российские нормативные акты сохраняют определённые различия с МСФО почти по всем исследованным признакам сопоставления. Данные различия могут послужить причиной тому, что, невзирая на общность подходов к учёту запасов, их показатели в отчётности, составленной согласно российским и международным стандартам, будут отличаться. Применение МСФО в качестве альтернативной системы бухгалтерского и финансового учётов и отчётности в России растёт. Национальные стандарты в сферах оценки, бухгалтерского учёта, аудита и далее будут согласовываться с их международными аналогами.

Список литературы

1. Приказ МФ РФ об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Электронный ресурс] // URL <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107302> 15.05.2015.
2. Алехина А.А. Финансовая стратегия управления оборотным капиталом предприятия // Актуальные проблемы социально-гуманитарного и научно-технического знания. – 2013. – № 1-2 (1).
3. Демина И.Д. Применение МСФО 2 «Запасы» в отечественной практике бухгалтерского учёта // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 17. – С. 40–44.
4. Киреева Е.В., Овчинникова О.А. Сравнение учета финансовых инструментов в российской и международной практике // Материалы VII международной научно-практической конференции «Проблемы экономики, организации и управления в России и мире» – Прага, 2014. – С. 34–37.