

Сравнительная характеристика ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы»

Ляшенко Т.В

старший преподаватель кафедры

«Учета, анализа и аудита»

Института экономики и управления

ФГАОУ ВО «КФУ им. В. И. Вернадского»

e-mail: tanya.lyashenko.71@mail.ru

Россия, Симферополь

Аннотация. В статье рассматриваются основные аспекты отражения запасов в учете российских и международных стандартов; проведен сравнительный анализ ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы», а также выявлены сходства и различия.

Ключевые слова: учет, запасы, ПБУ, МСФО, оценка, себестоимость.

В условиях развития международной экономики, глобализации процессов, расширения внешнеторговых связей, увеличения объемов прямого иностранного инвестирования приобретают актуальности вопросы адаптации отечественной практики учета к международным стандартам, ограниченность ресурсов. Возможности устранения или предвидение влияния многих негативных внутренних и внешних показателей появляется благодаря рационально организованному бухгалтерскому учету, обязательным элементом которого является учетная политика. Это обусловлено тем, что в ней закрепляются выбранные варианты форм и методов сбора данных бухгалтерского учета, их усовершенствование для формирования финансовой отчетности. Поэтому развитие и усовершенствование их зависит от ее структурных параметров, которые в свою очередь раскрывают перед предприятием значительные возможности влияния на формирование показателей хозяйственно-финансовой деятельности, а потому требуют тщательного изучения и сравнения. Формирование реальной информации о наличии и движении запасов, а также

правильная организация ведения бухгалтерского учета стоимости этих запасов обеспечивает достоверность финансовой отчетности.

Предприятие, осуществляющее хозяйственную деятельность, использует целый ряд ресурсов: финансовые, материальные, трудовые, которые тесно взаимодействуют между собой. Среди этих ресурсов значительную часть занимают производственные запасы предприятия - средства и предметы труда, в результате сочетания которых осуществляется процесс эффективного производства. Рациональное использование запасов несет в себе потенциал повышения результативности предприятия.

Вопросам теоретических исследований сравнительного анализа материально-производственных запасов в МСФО и ПБУ посвящено небольшое количество научных статей российских ученых экономистов, таких как: Торопова И.В., Демина И.Д., Дусаева Е.М., Карагодин Д.А., Каныгина О.И.

Цель исследования – рассмотреть особенности учета материально-производственных запасов согласно российским положениям бухгалтерского учета и сравнить их с международными стандартами для выявления отличительных и общих сторон.

В Российской Федерации в настоящее время формируются благоприятные условия для дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности. В действие введены нормативно-правовые акты, охватывающие большинство объектов бухгалтерского учета и отчетности. Так, в феврале 2016 г. был опубликован приказ №217н «О введении МСФО и Разъяснений МСФО в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов » которым на территории Российской Федерации были введены в действие 66 документов МСФО: 40 стандартов и 26 разъяснений. Эти стандарты должны обеспечить повышение прозрачности российских компаний, увеличение качества управления, привлечение иностранных вложений, выведение большего числа российских компаний на международные рынки.

Несмотря на то, что происходит интенсивное сближение российского бухгалтерского учета с международными стандартами учета, между ними существуют отличия в вопросах ведения учета. На примере материально-производственных запасов проведем сравнительный анализ порядка учета согласно требований МСФО 2 и ПБУ 5/01.

Методологические основы формирования информации о материально-производственных запасах и ее раскрытие определяются российскими стандартами бухгалтерского учета ПБУ 5/01 (далее ПБУ 5/01) «Учет материально-производственных запасов» и международными стандартами финансовой отчетности МСФО (IAS) 2 «Запасы» (далее МСФО 2).

Российские стандарты бухгалтерского учета отличаются от международных, несмотря на то, что были разработаны на их основе. Значительные изменения, внесенные в действующие международные стандарты Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета в 2003г, увеличили существующие расхождения. Для достижения гармонии российских и международных стандартов финансовой отчетности, прежде всего, необходимо выявить сходства и расхождений, которые возникают между ними. Результаты этого анализа приведены в таблице 1.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы».

Элементы сравнения	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	МСФО 2 «Запасы»
Сфера применения	Все активы, кроме незавершенного производства.	Все запасы, за исключением следующих: (а) незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договора на предоставление услуг; (б) финансовые инструменты; (с) биологические активы,

		относящиеся к сельскохозяйственной деятельности и продукция в момент ее сбора.
Классификация запасов	-сырье, материалы; -готовая продукция; -товары для перепродажи; -товары отгруженные; -затраты незавершенного производства; -расходы будущих периодов.	-сырье и материалы; -незавершенное производство; -товары и готовая продукция.
		продолжение табл.1
Определение запасов	Материально-производственные запасы - это активы, которые используются в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи; предназначенные для продажи, используемые для управленческих нужд организации.	Запасы - это активы, которые предназначены для продажи в ходе обычной деятельности; находятся в процессе производства для такой продажи; или находятся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг
Единица бухгалтерского учета запасов	Номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.	не отмечено
Оценка запасов при поступлении	Запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.	Запасы измеряться по себестоимости или по чистой цене продажи.
Определение чистой цены продаж	не отмечено	Чистая цена продаж - это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.
Оценка запасов при выбытии	- по себестоимости каждой единицы;	- метода «первое поступление - первый отпуск» (ФИФО)

	<ul style="list-style-type: none"> - по средней себестоимости; - по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО). 	<ul style="list-style-type: none"> - метода средневзвешенной стоимости; - специфической идентификации конкретных затрат.
Состав затрат не включаемых в себестоимость запасов	<ul style="list-style-type: none"> - налог на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов; - общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов. 	<ul style="list-style-type: none"> - сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат; - затраты на хранение, если они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства; - административные накладные расходы, не способствующие обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов; - затраты на продажу.
Затраты включаемые в себестоимость запасов	<p>К фактической себестоимости запасов относят:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. приобретение у поставщика <ul style="list-style-type: none"> - суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу); - суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Затраты на приобретение запасов включают в себя цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (за исключением тех, которые впоследствии возмещаются предприятию налоговыми органами), затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относимые на продолжение табл.1
	<p>запасов;</p> <ul style="list-style-type: none"> - таможенные пошлины; невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы запасов; - вознаграждения, уплачиваемые 	<p>приобретение готовой продукции, материалов и услуг. Торговые уценки, скидки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.</p>

	<p>посреднической организации, через которую приобретены запасы;</p> <p>-затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию</p> <p>2. при изготовлении запасов самой организацией</p> <p>- фактические затраты, связанных с производством данных запасов.</p> <p>3. при внесении в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации</p> <p>- их денежная оценка, согласованной учредителями (участниками) организации</p> <p>4. полученные организацией по договору дарения или безвозмездно, и остающихся от выбытия основных средств и другого имущества</p> <p>- текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.</p> <p>5. полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами</p> <p>- стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.</p>	<p>2. Затраты на переработку запасов включают в себя прямые и постоянные.</p>
--	--	---

Источник: составлено автором на основе источников[2, 4].

Проанализировав данные стандарты можно сделать вывод, что ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы» имеют сходства: при определении методов оценки запасов на дату баланса (переоценка запасов); при оценке запасов на дату баланса; при раскрытии информации о материально-производственных запасах в финансовой отчетности. Стоит отметить, что также совпадают правила формирования стоимости приобретения запасов, а также в методы оценки запасов при выбытии. Методика расчета себестоимости готовой продукции и по международным и по национальным правилам одинаковая, поскольку элементы себестоимости отличий не имеют.

Несмотря на это между ПБУ 5/01 и МСФО 2 существуют определенные отличия. Так, перечень активов, в отношении которых не могут применяться стандарты, в МСФО 2 намного шире, чем в ПБУ 5/01, т. е. МСФО 2 определяет свои требования относительно оценки запасов, что является целесообразным для указанных активов.

Анализируя классификацию запасов, можно заметить, что ПБУ 5/01 содержат более подробный список активов, которые признаются запасами. Требования в части оценки запасов по МСФО 2 и ПБУ 5/01 не совпадают, поскольку понятие «фактическая себестоимость» в МСФО 2 отсутствует. Согласно ПБУ 5/01 фактическая себестоимость зависит от источников приобретения: приобретенные за плату, изготовленные собственными силами, внесенные в счет вклада в уставный капитал, полученные по договору дарения или безвозмездно, приобретенные в результате обмена на подобные запасы. Такая конкретизация способов определения фактической себестоимости от источников приобретения способствует более достоверной оценки запасов и отображению в финансовой отчетности. Разница в себестоимости может возникать по ряду причин. Во-первых, при идентичности правил включения расходов в себестоимость готовой продукции по МСФО и ПБУ их стоимостная оценка может быть различной (например, из-за разницы в учете процентов по кредитам на приобретение

сырья). Во-вторых, некоторые расходы по РСБУ включаются в себестоимость готовой продукции, а по МСФО – нет, или наоборот.

В обоих стандартах приведен перечень затрат, которые не включаются в себестоимость запасов, но признаются затратами предприятия. Тут также имеются некоторые отличия. Так, согласно МСФО 2, затраты по займам включаются в фактическую стоимость объекта запасов, если он представляет собой квалифицируемый актив, а в ПБУ5/01 затраты по займам в фактическую себестоимость запасов не включаются, так как объекты относящиеся к категории запасов не соответствуют определению инвестиционного объекта.

МСФО 2 и ПБУ5/01 содержат примерно одинаковый объем требований к раскрытию в финансовой отчетности информации об операциях с запасами (таблица 2).

Таблица 2 – Раскрытие информации об операциях с запасами в отчетности

Элементы раскрытия	ПБУ5/01 «Учет материально-производственных запасов»	МСФО 2 «Запасы»
Способы оценки запасов	Принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемый способ расчета себестоимости.	Способы оценки материально-производственных запасов по их группам (видам).
Балансовая стоимость запасов	Общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость запасов по видам, используемым данным предприятием	Такого требования нет
Балансовая стоимость запасов за вычетом затрат	Балансовая стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.	Такого требования нет
Последствия изменения учетной политики	Такого требования нет ,но информация подлежит раскрытию согласно МСФО 8.	Последствия изменений способов оценки материально-производственных запасов
Запасы в залоге	Балансовая стоимость запасов,	Стоимость материально-

	заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.	производственных запасов, переданных в залог.
Запасы, признанные расходами	Величина запасов, признанная в качестве расходов в течение отчетного периода;	Такого требования нет
Резервы под снижение стоимости запасов	Сумма любой уценки запасов, признанная в качестве расходов в отчетном периоде сумма любой реверсивной записи в отношении уценки, которая была признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в отчетном периоде обстоятельства или события, которые привели к реверсированию уценки запасов	Величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Источник: составлено автором на основе [2, 4].

Как видно из таблицы 2 не все требования к раскрытию в финансовой отчетности информации об операциях с запасами содержаться в МСФО 2. Так, в МСФО 2 нет требований о раскрытии информации в отчетности о балансовой стоимости и о запасах признанных расходами. В тоже время в ПБУ 5/01 нет требований к последствиям изменения учетной политики, однако такая информация подлежит раскрытию согласно МСФО 8.

Вывод. Итак, ПБУ 5/01 «Материально-производственные запасы» и МСФО 2 «Запасы» имеют общие и отличительные черты. Так, определение понятия «запасы», условия признания их и основные понятия, которые связаны с ними, а также рекомендации использования методов оценки запасов в обоих стандартах являются тождественными. Основными отличиями между двумя стандартами существуют в классификации запасов;

в оценке их при поступлении; в отражении информации о запасах в финансовой отчетности.

Несмотря на то, что российские стандарты бухгалтерского учета разработаны на основе Международных стандартов, тем не менее, возникают расхождения учета в России и зарубежных странах в соответствии специфики национальной системы. Поэтому, необходимо отказаться от жесткой регламентации учета, а именно: совершенствовать ПБУ и гармонизировать их с МСФО, а также обеспечить должное профессиональное обучение практикующим бухгалтерам.

Список использованных источников:

1. Федеральный закон №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010.[Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/902228072> (дата обращения 19.10.2016).

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (Приложение № 2 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 № 160н) (в ред. МСФО (IAS) 13, утв. Приказом Минфина России) [Электронный ресурс] // Гарант. ру: информац.-правовой портал. Режим доступа: [http://www.garant.ru/files/4/8/370684/msfo_\(4\).txt](http://www.garant.ru/files/4/8/370684/msfo_(4).txt)(дата обращения 19.10.2016).

3. Приказ Минфина России от 09.06.2001 N 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=199485>

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ5/01) [Электронный ресурс] : Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. N 44н:(в ред. от 16 мая 2016)// Гарант. ру: информационно-правовой портал. Режим доступа: <http://www.garant.ru/doc/pbu/>(дата обращения 19.10.2016)

5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н : (в ред. от 8 нояб. 2010 г. № 142н) // Гарант. ру: информационно-правовой портал. Режим доступа: <http://base.garant.ru/12116599/>(дата обращения 19.10.2016)

6. Лычагина Л.Л. Сравнительный анализ основных положений учета материально-производственных запасов в российских стандартах бухгалтерского учета и МСФО // Экономика и предпринимательство. – 2014. № 2. С. 125-132.

7. Бабаева З.Ш. Учетная политика организации в соответствии с новым Федеральным законом «О бухгалтерском учете»//Международный бухгалтерский учет.-2012г.-№42.-С.58-62.

8. Бухгалтерское дело / Под ред. проф. Шахбанова Р.Б. – М.: Магистр, 2011. - 394 с.

9. Шахбанов Р.Б. Налоговый учет. Учебное пособие. Феникс- Ростов-на-Дону, 2009.