

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 657.37:330.552.4

П. Н. Майданевич,

М. С. Емцова

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*Анотація.* У статті досліджено особливості обліку виробничих запасів згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності, надано порівняння національних і міжнародних стандартів.

*Ключові слова:* собівартість запасів, чиста вартість реалізації, первісна вартість запасів, справедлива вартість.

*Summary.* In this article the characteristics of inventory accounting in accordance with International Financial Reporting Standards, provided a comparison of national and international standards.

*Key words:* the cost of inventories and net realizable value, the initial cost of inventory, fair value.

**Актуальность и постановка проблемы.** Любое предприятие, которое занимается производственной или другой коммерческой деятельностью, должно владеть определенным реальным, то есть действующим, функционирующим имуществом или активным капиталом в виде основных и оборотных средств.

Отметим, что часто предприятиям, чтобы обладать этим активным капиталом, нередко приходится привлекать иностранных инвесторов, а отчитываться им (инвесторам) приходится по «их системе отчетности», что создает определенные трудности в понимании экономических показателей между двумя взаимодействующими сторонами.

Для «понимания друг друга» между заинтересованными сторонами вводят единую систему финансовой отчетности, чтобы четко понимать результаты деятельности совместного или подконтрольного предприятия. Для этой цели введены международные стандарты финансовой отчетности, которые предлагают единые варианты ведения и предоставления финансовой отчетности.

Необходимым условием поддержки производства продукции на определенном уровне является постоянное наличие части оборотных активов в материальной форме (производственные запасы). Учет производственных запасов является наиболее трудоёмким процессом. При этом большое значение имеет правильная организация бухгалтерского учета производственных запасов, а также основы его построения.

Следует отметить, что вследствие многогранности вариантов учета, то есть того, что предприятия самостоятельно определяют методы оценки запасов, классификацию производственных запасов для удобства учета на конкретном предприятии, систему субсчетов, задачи учета производственных запасов, имеет смысл говорить о некой

единой системе учета производственных запасов, понятной для всех пользователей отчетности предприятия. Ею может стать система формирования финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности.

**Целью данной работы** является систематизация особенностей учета производственных запасов по международным стандартам финансовой отчетности для удобства учета их на украинских предприятиях.

**Анализ последних исследований.** Такие ученые, как С. Ф. Голов, Ф. Ф. Бутынец, И. А. Смирнова, Л. М. Пятов, Н. Горицкая, М. Суконина, посвятили свои работы рассмотрению порядка и организации учета запасов согласно международным стандартам финансовой отчетности.

**Изложение основного материала исследования.** Учет запасов по международным стандартам финансовой отчетности регламентируется МСФО 2 «Запасы». Данный стандарт применяется в отношении всех запасов, за исключением незавершенного производства, возникающего по договорам на строительство, финансовых инструментов, биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности.

Стандарт не применяется к оценке продукции сельского и лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, полезных ископаемых, оцениваемых по возможной чистой цене реализации.

Стандарт не применяется для товарных брокеров и трейдеров, продающих товары для других с целью получения дохода от колебаний в цене или марже, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Согласно МСФО 2 «Запасы» запасы — это активы:

© П. Н. Майданевич, М. С. Емцова, 2012

— предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;

— находящиеся в процессе производства для такой продажи;

— находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг [1].

По мнению Н. Горицкой, в состав запасов входят материальные ценности, предназначенные для потребления при изготовлении продукции в одном производственном цикле, осуществления работ или услуг на всех стадиях; в виде непосредственно запасов на складах, в виде незавершенного производства, в виде готовой продукции, предназначенной для реализации, и в виде товаров, закупленных и хранящихся для перепродажи. Если компания оказывает услуги, то в составе запасов показывается стоимость услуг, для которых компания еще не признала соответствующую часть дохода [2].

Согласно МСФО № 2 «Запасы» стоимость запасов оценивается по наименьшей из двух величин: первоначальной стоимости (себестоимости) или чистой стоимости реализации.

Возможной чистой ценой продаж (реализации) является предполагаемая продажная цена при нормальном ходе дел, за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию. Эта величина специфична для каждой организации.

Справедливой стоимостью запаса является та сумма, на которую можно его обменять или урегулировать обязательство между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку независимыми сторонами. Эта величина не является специфичной для каждой организации.

Следует отметить, что справедливая стоимость запаса за минусом затрат на продажу и его возможная чистая цена продаж (реализации) могут отличаться и не быть равными. Запасы обязательно должны оцениваться по наименьшей из двух величин:

— себестоимости;

— возможной чистой цене продаж.

Себестоимость запаса в обязательном порядке должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего хранения.

Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

К затратам на приобретение относятся стоимость покупки, импортные пошлины и невозмещаемые налоги, а также стоимость транспортировки и погрузочно-разгрузочных работ,

непосредственно связанных с приобретением запасов.

Затраты на переработку запасов включают в себя затраты, которые непосредственно связаны с производством продукции. Они также включают систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию.

М. Суконкина отмечает, что при производстве двух или более видов основной продукции, когда невозможно точно распределить производственные мощности на их выпуск, затраты на продукцию распределяются исходя из экономически обоснованной базы. Если затраты на переработку каждого продукта не могут быть идентифицированы отдельно, они распределяются между продуктами на пропорциональной и последовательной основе. В качестве базы для распределения затрат, например, может быть использована цена реализации [3].

Существуют также и другие статьи затрат, которые могут включаться в первоначальную стоимость запасов при условии, что издержки связаны с доставкой, размещением и приведением запасов в необходимое состояние (технологические выдержки, транспортные расходы, издержки хранения или расходы на дизайн продукции для удовлетворения потребностей конкретного заказчика).

Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов. Например, может быть целесообразным включение в себестоимость запасов непроизводственных накладных расходов или затрат по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Также Мария Суконкина отмечает, что косвенные расходы, которые не распределяются на запасы, а также издержки, возникающие в период простоя, должны относиться на затраты периода, в котором они возникли. Примерами затрат, не включаемых в себестоимость продукции, могут служить:

1) сверхнормативные потери сырья и рабочего времени;

2) затраты на хранение, если они не являются неизбежными в процессе производства;

3) административные расходы, если они не являются необходимыми, например, для доставки продукции или приведения ее в надлежащий вид;

4) расходы на продажу [3].

Для удобства расчета себестоимости могут использоваться методы нормативных затрат и розничных цен, если отклонение фактической себестоимости на конец отчетного периода от результатов распределения затрат незначительно.

Себестоимость запасов должна определяться с использованием метода «первое поступление —

первый отпуск» (ФИФО) или метода средневзвешенной стоимости. Предприятие должно использовать один и тот же способ расчета себестоимости для всех запасов, имеющих одинаковый характер и способ использования предприятием. Применительно к запасам с неодинаковым характером или способом использования может быть оправдано применение разных способов расчета себестоимости. Метод ФИФО исходит из допущения о том, что те статьи запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми и что, соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними. Согласно методу средневзвешенной стоимости себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности предприятия.

Стоимость запасов относится на расходы в том отчетном периоде, когда была признана соответствующая выручка от реализации. Это справедливо как для стоимости перепродаваемых запасов, так и для готовой продукции и материалов.

Запасы, стоимость которых включена в стоимость других активов (капитализирована, например, при строительстве хозяйственным способом), признаются в качестве расхода в течение срока полезной службы указанных активов.

На практике возможны ситуации, когда стоимость запасов может стать меньше их себестоимости из-за физического повреждения и морального старения товаров, падения рыночных цен на них.

По мнению С. Ф. Голов, в случае, если цена, по которой запасы могут быть реализованы, ниже их текущей стоимости с учетом необходимых затрат по доведению их до нужного состояния и затрат на продажу, то стоимость запасов в балансе должна быть снижена до чистой стоимости реализации (это рыночная цена на товар за вычетом расходов на его продажу). Разница между балансовой стоимостью запасов и чистой стоимостью реализации рассматривается как расход и отражается в отчете о доходах и расходах, то есть заранее признается убыток от реализации. Оценка чистой стоимости реализации должна основываться на достоверной информации, имеющейся на тот момент, когда производится оценка. Нужно отметить, что при оценке чистой стоимости реализации следует учитывать предназначение запаса. Чистая цена продажи запаса, предназначенного для исполнения контракта, основывается на контрактной стоимости. Если количество запасов, необходимое для выполнения договора,

значительно меньше, чем общий объем запасов, то чистая стоимость определяется на основании среднерыночных цен [4].

Разница между первоначальной стоимостью и начисленным резервом даст чистую стоимость реализации. Пересчет чистой стоимости реализации производится на каждую отчетную дату.

Надо отметить, что стоимость материалов, используемых в производстве, не опускается ниже фактической стоимости их приобретения (даже при падении рыночных цен) в том случае, если готовая продукция (при изготовлении которой они используются) будет продана с прибылью. Если же цена на готовую продукцию действительно снижается в результате падения цен на материалы, то их стоимость следует уменьшить. Наилучшим выражением чистой стоимости реализации запасов могут служить затраты на приобретение аналогичных материалов (стоимость замещения).

По чистой стоимости реализации также учитывается сопутствующая продукция, цена которой значительно ниже стоимости основного продукта. Стоимость сопутствующей продукции учитывается отдельно. При этом стоимость основных производимых товаров учитывается по себестоимости, которая определяется как сумма затрат на их производство за вычетом чистой стоимости сопутствующей продукции.

Согласно МСФО 2 «Запасы» в финансовой отчетности подлежит раскрытию:

- учетная политика, утвержденная для оценки запасов;
- балансовая стоимость запасов по видам и общая балансовая стоимость;
- балансовая стоимость запасов, учтенных по чистой стоимости реализации;
- величина запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода;
- величина снижения/восстановления стоимости запасов, признанная в отчетном периоде;
- обстоятельства (события), которые привели к восстановлению стоимости запасов;
- балансовая стоимость запасов, используемых в качестве залога для обеспечения обязательств. [1]

Информация о балансовой стоимости по видам запасов и о масштабе изменений в этих активах полезна для пользователей финансовой отчетности. Как правило, запасы делятся на следующие виды: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция. Запасы поставщика услуг могут учитываться как незавершенное производство.

Рассматривая данную тему, следует сказать несколько слов об учете производственных запасов в Украине. Учет производственных запасов в нашем государстве ведется в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета № 9 «Запасы» [5].

Отметим, что украинский П(С)БУ 9 составлялся на основе международного стандарта МСФО 2, но между ними существуют некоторые отличия в связи со спецификой украинских предприятий и отличий принципов учета.

В первую очередь отметим, что МСФО 2 раскрывает понятие себестоимости запасов и затрат на их создание, приобретение, получение. П(С)БУ 9 же раскрывает очень подробно понятие оценки запасов и описывает ее сущность в соответствии с каналами выбытия и поступления, кроме того, украинский стандарт определяет, что предприятие самостоятельно может выбрать метод оценки выбытия запасов, как ему удобно. Международный же стандарт указывает, в каких случаях какой из методов оценки запасов необходимо выбрать.

МСФО четко раскрывает понятие чистой стоимости запасов и случаи ее использования в учете, П(С)БУ только дает определение ее.

МСФО 2 включает подробное описание понятия себестоимости запасов и составляющих, входящих в нее, а также примеры затрат, не входящих в себестоимость запасов, а П(С)БУ 9, в свою очередь, определяет сущность транспортно-заготовительных расходов и дает конкретные примеры их расчетов в различных сферах производства.

**Выводы и предложения.** Исследование позволило определить особенности учета производственных запасов согласно международным стандартам финансовой отчетности.

Таким образом, учет запасов по международным стандартам финансовой отчетности регламентируется МСФО 2 «Запасы». Стандарт не применяется к оценке продукции сельского и лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции, полезных ископаемых, оцениваемых по возможной чистой цене реализации. Поэтому для регламентирования деятельности таких предприятий в Украине рекомендуем использовать национальный стандарт П(С)БУ № 9 «Запасы» (в случае, если такие запасы не являются текущими биологическими активами, оцененными по справедливой стоимости).

Согласно МСФО 2 стоимость запасов оценивается по наименьшей из двух величин: первоначальной стоимости (себестоимости) или чистой стоимости реализации.

Как правило, запасы делятся на следующие виды: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция. Запасы поставщика услуг могут учитываться как незавершенное производство.

Сравнивая П(С)БУ № 9 и МСФО № 2 следует отметить, что украинский П(С)БУ 9 составлялся на основе международного стандарта МСФО 2, но между ними существуют некоторые отличия в связи со спецификой украинских предприятий и отличий принципов учета.

В заключение следует отметить, что МСФО в Украине становятся все востребованнее, например, с 2012 года публичные акционерные общества в обязательном порядке должны подавать финансовую отчетность по международным стандартам. Это говорит о важности для украинских бухгалтеров знания международных нормативных актов для конкурентирования на рынке труда.

#### Литература

1. Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://majorbuh.ru/standart\\_2.html](http://majorbuh.ru/standart_2.html).
2. Горицкая Н. Учет запасов по МСФО [Электронный ресурс] / Надежда Горицкая // Финансовый директор (ISSN 1680-1148). — 2007. — № 1 — Режим доступа : <http://gaap.ru/articles/49043>.
3. Суконкина М. Учет запасов по МСФО [Электронный ресурс] / Мария Суконкина // Финансовый директор. — Режим доступа : <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=001182>.
4. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. — К. : Лібра, 2004. — 880 с.
5. Положение (Стандарт) бухгалтерского учета 9 «Запасы» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu9>.