

## ЗАПАСЫ КАК БУХГАЛТЕРСКАЯ КАТЕГОРИЯ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОПРЕДЕЛЕНИЕ ИХ СЕБЕСТОИМОСТИ

*Е.Е. Банцевич, канд. экон. наук, доцент МГУП*

Запасы представляют собой важнейший компонент бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, занимающихся производством и реализацией продукции. Их оценка как элемента оборотных активов организации принимается в расчет при определении ее платежеспособности. Чем выше оценка запасов, отраженных в активе бухгалтерского баланса, тем выше значение коэффициента текущей ликвидности, который рассчитывается как отношение оборотных активов организации к ее текущим (краткосрочным) обязательствам. Чем больше его значение, тем платежеспособнее в глазах пользователей отчетности выглядит отчитывающаяся организация.

С другой стороны, бухгалтерская методология оценки запасов организации оказывает влияние на впечатление пользователей отчетности о рентабельности работы субъекта хозяйствования. С этой точки зрения, стоимость запасов – это капитализированные расходы организации, формирующие финансовый результат отчетного периода в момент их декапитализации, то есть списания при отражении реализации.

Та часть оценки запасов, которая не декапитализируется в текущем отчетном периоде, то есть «оседает» по статьям «Сырье, материалы и другие аналогичные активы», «Затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты», «Готовая продукция и товары для реализации» раздела II бухгалтерского баланса, фактически увеличивает финансовый результат отчетного периода.

Декapитализируемая часть оценки запасов, то есть те суммы, которые, пользуясь отечественной терминологией, списываются в дебет счета 90 «Реализация», делают прибыль отчетного периода меньше.

Изменение величины финансового результата (прибыли или убытка), демонстрируемого пользователями отчетности, формирует мнение пользователей о рентабельности деятельности организации. Ведь показатели рентабельности рассчитываются путем соотнесения величины прибыли с рядом показателей: средней величиной оценки активов, суммой затрат, выручки, собственных источников средств и других.

Объемы капитализации и декапитализации затрат на приобретение (создание) запасов организации зависят от методов распределения затрат, определяемых ее учетной политикой, касающейся вопросов учета запасов организации.

В связи с этим важно исследование методик учета запасов, определяемых МСБУ 2 (IAS 2), и их влиянии на содержание бухгалтерской финансовой отчетности организаций, формируемой в соответствии с требованиями Международных стандартов бухгалтерского учета (МСБУ).

Формулируя свою основную цель, МСБУ 2 указывает на то, что основным вопросом в учете запасов является определение величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива и переносу в следующие отчетные периоды до признания соответствующей выручки. Это означает, что в конечном итоге смысл всех бухгалтерских методологических приемов в области учета запасов состоит в том, чтобы распределить совершенные организацией затраты на приобретение (изготовление) запасов между активом бухгалтерского баланса (капитализируемая часть, не уменьшающая прибыль отчетного периода) и отчетом о прибылях и убытках (декапитализируемая часть, формирующая прибыль отчетного периода). Именно такое решение определяет значения аналитических показателей для оценки рентабельности и платежеспособности.

Важным моментом при применении предписаний МСБУ 2 (IAS 2) является определение сферы его действия. В первую очередь Стандарт определяет собственно понятие запасов. Согласно МСБУ 2 под запасами понимаются активы:

- 1) Предназначенные для продажи в ходе основной деятельности компании;
- 2) Создаваемые в ходе производства для продажи в ходе основной деятельности компании;
- 3) Представляющие собой сырье или материалы, предназначенные для использования в производственном процессе, выполнении работ или предоставлении услуг.

Соответствие хотя бы одному из названных критериев позволяет отнести соответствующий актив к категории «запасы».

В Стандарте отмечается, что в запасы включаются также объекты, приобретенные для перепродажи. К ним относятся, например, товары, купленные розничным продавцом, или земля и другое имущество, предназначенные для перепродажи. К запасам также относят готовую или незавершенную производством продукцию, выпущенную организацией, сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе.

У коммерческих организаций, оказывающих услуги, в запасы включается себестоимость нереализованных услуг, то есть тех, по которым организация еще не признала соответствующую выручку.

Наряду со специальным определением понятия «запасы», МСБУ 2 (IAS 2) отдельно вводит два самостоятельных понятия: чистая реализуемая ценность запасов и справедливая стоимость запасов.

Согласно Стандарту, чистая реализуемая ценность запасов – это предполагаемая цена их продажи при нормальном ходе дел в организации за вычетом возможных затрат, связанных с их реализацией.

Под справедливой стоимостью запасов понимается сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Отдельное определение этих понятий в тексте Стандарта указывает на то, что чистая реализуемая ценность запасов может и не быть равной их справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Дело в том, что чистая реализуемая ценность связана с чистой суммой, которую организация ожидает выручить от продажи запасов в ходе нормальной деятельности, то есть определяется решениями руководства конкретной организации.

Справедливая стоимость запасов отражает ту сумму, на которую теоретически можно обменять аналогичные запасы при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку покупателями и продавцами на рынке.

МСБУ 2 (IAS 2) устанавливается общее правило, согласно которому запасы организации следует отражать в отчетности по наименьшему из двух значений: себестоимости и чистой реализуемой ценности.

Согласно Стандарту в себестоимость запасов необходимо включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения. Таким образом, идея определения себестоимости состоит в том, чтобы калькулировать полную сумму затрат, в которую обошлось приобретение (изготовление) объекта актива, относимого к запасам.

Согласно МСБУ 2 в затраты на приобретение организацией запасов может включаться их покупная цена, импортные таможенные пошлины и другие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами, как, например, НДС в отечественной практике налогообложения), а также затраты на транспортировку, обработку и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта.

Определяя порядок учета затрат на переработку запасов, Стандарт устанавливает правила капитализации и декапитализации постоянных и переменных, прямых и косвенных затрат, связанных с производством и переработкой запасов.

Согласно МСБУ 2 постоянными накладными производственными затратами являются те косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, такие как амортизация и обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы.

Переменными накладными производственными затратами являются те косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объема производства, такие как затраты сырья и косвенные затраты труда.

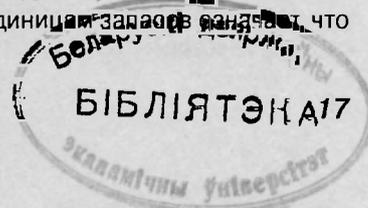
Порядок отнесения постоянных затрат на себестоимость единицы продукции определяется учетной политикой организации, которая должна максимально возможно учесть специфику условий ее деятельности.

Оценка относимых на расходы отчетного периода постоянных затрат производственной организации влияет на величину прибыли текущего отчетного периода. Чем больше постоянных затрат признается «как расход в периоде их возникновения» (декапитализируется), тем меньше прибыль и, соответственно, скромнее показатели рентабельности работы организации.

МСБУ 2 (IAS 2) содержит специальный перечень примеров затрат, не относимых на себестоимость запасов, а признаваемых в качестве расходов в периоде их возникновения. К ним относятся: сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат; затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу; административные накладные затраты, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния; затраты на продажу.

Другим важным аспектом учета запасов в соответствии с МСБУ 2 является выбор способа оценки взаимозаменяемых запасов, позволяющего определить оценку списываемых при передаче в производство (или продаже) запасов, партии которых имеют различную цену приобретения или себестоимость.

При этом важно, что МСБУ 2 (IAS 2) устанавливает общее правило, согласно которому себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров и услуг, предназначенных для специальных проектов, должна определяться путем индивидуальной пообъектной идентификации запасов и затрат. В Стандарте указано, что определение фактических затрат по конкретным единицам запасов означает, что определенные запасы относятся на определенные статьи затрат.



МСБУ 2 определяет, что когда существует большое количество запасов, которые могут быть взаимозаменяемыми, для получения расчетной величины уменьшения прибыли (увеличения убытков) в результате списания (декапитализации) стоимости запасов может быть использован метод выбора тех запасов, которые остаются капитализированными в активе бухгалтерского баланса.

Стандартом установлено, что себестоимость запасов, которые являются взаимозаменяемыми, а также не относятся к группе запасов, которые предназначены для специальных проектов, определяется методом ФИФО (first in – first off, первое поступление – первый отпуск) или методом средневзвешенной стоимости. При этом согласно МСБУ 2 организация обязана применять одинаковые способы оценки для всех запасов, сходных по характеру и их использованию в организации.

Содержание этих методов оценки запасов знакомо отечественным специалистам бухгалтерского учета. В соответствии с пунктом 9 «Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)», утвержденных постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.10.2008 г. № 210/161/151, включение в состав себестоимости сырья, материалов и других материальных ресурсов производится в соответствии с учетной политикой, принятой в организации, с использованием одного из следующих методов оценки запасов: по средневзвешенным ценам; по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости; по ценам последнего приобретения (ЛИФО); по ценам первого приобретения (ФИФО).

Таким образом, отечественная практика бухгалтерского учета предполагает возможность использования большего количества методов оценки списываемых (декапитализируемых) запасов, чем предусмотрено Международными стандартами бухгалтерского учета. Внедрение МСБУ 2 потребует необходимость отмены возможности использования метода ЛИФО и метода оценки по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости.

Опыт Российской Федерации подтверждает, что адаптация российских учетных стандартов к МСБУ приведет к отмене в российской учетной практике возможности применения метода ЛИФО при ведении финансового учета. [11, с. 37]

Применение методов оценки запасов (ФИФО или средних цен) может изменить измерение двух показателей бухгалтерской отчетности – финансового результата и стоимости запасов как элемента оборотных активов организации.

МСБУ 2 (IAS 2) определено, что при использовании метода ФИФО статьи запасы, закупленные или произведенные первыми, будут списаны первыми, и соответственно, запасы, остающиеся в балансе в конце отчетного периода, были позже всего приобретены или произведены.

При этом принципиальное значение имеет, что метод ФИФО, при котором запасы списываются в оценке, соответствующей последовательности их поступления, в условиях роста цен не позволяет учесть влияние на размер прибыли темпов инфляции и роста цен на рынке. При этом методе запасы списываются по «устаревшим» ценам, не отражающим их современную стоимость, то есть стоимость ресурсов, необходимых для продолжения деятельности организации. В то же время запасы, отражаемые на конец отчетного периода в активе баланса, наоборот, получают максимально приближенную к их восстановительной стоимости оценку. Так как последняя более близка к справедливой оценке, метод ФИФО, ориентированный на информационный приоритет бухгалтерского баланса над отчетом о прибылях и убытках, в условиях значительной динамики изменения цен в большей степени отвечает задачам представления информации о платежеспособности организации по сравнению с оценкой рентабельности ее деятельности.

Использование метода средних цен позволяет нивелировать действие динамики цен на бухгалтерскую информацию. По методу средневзвешенной стоимости, стоимость каждой статьи декапитализируемых запасов определяется из средневзвешенной стоимости аналогичных статей в начале периода и стоимости таких же запасов, приобретенных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или по получении каждой дополнительной партии, в зависимости от обстоятельств организации.

В соответствии с пунктом 36 «Инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.07.2007 г. № 114, при списании (отпуске) материалов, оцениваемых организацией по средней себестоимости, последняя определяется по каждой группе (виду) материалов как частное от деления общей себестоимости группы (вида) материалов на их количество, складывающихся, соответственно, из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим материалам в этом месяце.

Применение способов средних оценок фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, может осуществляться в отечественной практике следующими вариантами:

1) исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включается количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);

2) путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Применение скользящей оценки должно быть экономически обосновано и обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники.

Вариант исчисления средних оценок фактической себестоимости материалов должен раскрываться в учетной политике организации.

В случае значительной трудоемкости учетных работ при оценке материалов по способу средней себестоимости и способу ЛИФО допускается принимать для расчета только покупную цену материалов.

Согласно МСБУ 2, себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой, если эти запасы повреждены, если они полностью или частично устарели или если их возможная продажная цена снизилась. Стандартом предусмотрена необходимость переоценки запасов ниже себестоимости, до возможной чистой цены их продажи (чистой реализуемой ценности), что соответствует общему правилу МСБУ, согласно которому активы не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования.

Запасы должны списываться до чистой реализуемой ценности (уцениваться) отдельно по их видам. Однако в отдельных случаях может оказаться целесообразным сгруппировать похожие или связанные друг с другом группы запасов.

МСБУ 2 (IAS 2) определяет ряд требований к расчету чистой реализуемой ценности запасов. Важно помнить, что чистая реализуемая ценность запасов – это не возможная цена продажи, а разница между предполагаемой возможной ценой продажи и величиной ожидаемых возможных затрат, связанных с их продажей.

Чистая реализуемая ценность объектов запасов, предназначенных для выполнения договоров по реализации продукции, товаров или оказание услуг основывается на цене, установленной в этих договорах. Если объем реализации по заключенным договорам ниже, чем объем имеющихся запасов, то чистая реализуемая ценность остающейся части запасов основывается на общем уровне цен реализации.

Если готовая продукция предположительно будет реализована не ниже себестоимости, то сырье и другие материалы в запасах, которые могут включаться в себестоимость такой продукции, не уцениваются ниже их себестоимости. Однако когда снижение цены сырья указывает на то, что себестоимость готовой продукции превышает чистую реализуемую ценность, то есть возможную цену реализации (за вычетом затрат по реализации), то сырье уценивается до величины чистой реализуемой ценности. В таком случае наилучшим из измерений чистой реализуемой ценности МСБУ 2 определяет затраты на замену сырья.

В каждом отчетном периоде оценка чистой реализуемой ценности запасов должна производиться заново. В случаях, когда обстоятельства, вызвавшие необходимость уценить запасы ниже их себестоимости, перестали существовать или когда возникли свидетельства увеличения чистой реализуемой ценности запасов в связи с изменением экономической конъюнктуры, соответствующая сумма списания должна быть откорректирована в пределах размера первоначального списания таким образом, чтобы привести новую стоимость до меньшей из двух величин – себестоимости или пересчитанной чистой реализуемой ценности.

Согласно МСБУ 2, в соответствии с принципом консерватизма величина частичного списания стоимости запасов до чистой реализуемой ценности запасов должна признаваться в качестве расходов в период осуществления списания. Речь в данном случае идет о создании оценочных резервов, аналогичных резервам, отражаемым по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» действующего Типового плана счетов бухгалтерского учета, создаваемых с отнесением их суммы на операционные расходы.

Также МСБУ 2 указывает на то, что любая сумма восстановления списанной (декапитализированной) стоимости запасов, вызванного увеличением чистой реализуемой ценности, должна признаваться в качестве уменьшения величины запасов, признанной в качестве расхода (декапитализированной) в период восстановления стоимости. Это означает, что излишне начисленный оценочный резерв под снижение чистой реализуемой ценности должен списываться в уменьшение расходов по реализации запасов в текущем отчетном периоде.

Возможность использования разных методов оценки запасов, предоставляемая МСБУ 2 (IAS 2) делает необходимым включение в стандарт предписаний о том, какую информацию должна раскрывать бухгалтерская отчетность организаций, применяющих его. Важным аспектом является раскрытие содержания положений учетной политики, принятых для оценки запасов, в том числе – использованный способ расчета их себестоимости и способа оценки взаимозаменяемых запасов.

В соответствии с пунктом 20 Инструкции по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.04.2002 г. № 62 в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 26.05.2008 г. № 85) последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выраже-

