Содержание

1. Основные положения МСФО (IAS) 2 "Запасы"

2. Основные положения ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов"

3 Сравнительная характеристика признания, оценки и учета запасов по МСФО (IAS) 2 и ПБУ 5/01

Список использованных источников

# 1 Основные положения МСФО (IAS) 2 "Запасы"

Цель МСФО (IAS) 2состоит в определении порядка учёта запасов. Основным вопросом в учёте запасов является определение величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива и переносу в следующие периоды до признания соответствующей выручки. МСФО (IAS) 2 даёт указания по определению затрат и их последующему признанию в качестве расходов, включая любые уменьшения стоимости до величины возможной чистой стоимости продаж.

МСФО (IAS) 2 применяется ко всем запасам, за исключением:

1) незавершённого производства, возникающего по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договоры на предоставление услуг (МСФО (IAS) 11 "Договоры на строительство");

2) финансовых инструментов;

3) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и сельскохозяйственной продукцией в момент её сбора (МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство").

МСФО (IAS) 2 не применяется к оценке запасов, которыми владеют:

1) производители продукции сельского и лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после её сбора, а также полезных ископаемых в той степени, до которой они оцениваются по возможной чистой стоимости продажи в соответствии с принятой практикой учёта в этих отраслях промышленности. Когда такие запасы оцениваются по возможной чистой стоимости продажи, изменения в этой стоимости признаются в отчёте о прибылях и убытках в том периоде, в котором они произошли;

2) те товарные брокеры и трейдеры, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Когда такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, изменения в справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу признаются в отчёте о прибылях и убытках в том периоде, в котором они произошли.

Запасы, упомянутые в пункте 1 на определённых этапах производства оцениваются по возможной чистой стоимости продажи. Это происходит, например, когда собран урожай сельскохозяйственных культур, или добыты полезные ископаемые, что подтверждает продажу под будущие контракты или государственные гарантии, или когда существует активный рынок и риском срыва продажи можно пренебречь. Такие запасы исключаются только из требований по оценке МСФО (IAS) 2.

Брокеры и трейдеры – это лица, которые покупают и продают товары для других или на свой собственный счёт. Запасы, упомянутые в пункте б), в основном приобретаются с целью продажи в недалёком будущем и извлечения прибыли из колебаний в цене или марже брокеров и трейдеров. Когда такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, они исключаются только из требований по оценке МСФО (IAS) 2.

Запасы – это активы:

1) предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;

2) произведенные в процессе производства для такой продажи;

3) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Возможная чистая стоимость продаж – это предполагаемая продажная цена при нормальном ходе дел за вычетом возможных затрат на выполнение работ и продажу.

Оценка запасов производится по наименьшей из двух величин – себестоимости или возможной чистой стоимости продаж.

Себестоимость запасов включает в себя затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведённые в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего нахождения.

Себестоимость запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведённых и предназначенных для специальных проектов, должна определяться путём точной идентификации индивидуальных затрат.

Себестоимость взаимозаменяемых запасов определяется методом "первое поступление – первый отпуск" (ФИФО) или методом средневзвешенной стоимости. Компания обязана применять одинаковые формулы оценки для всех запасов, сходных по характеру и их использованию компанией. Для запасов различного характера или использования применение различных формул оценки может быть оправдано.

После продажи запасов сумма, по которой они учитывались, должна быть признана в качестве расхода в том периоде, когда признаётся соответствующая выручка. Величина частичного списания стоимости запасов до возможной чистой стоимости продажи и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов в период осуществления списания или возникновения потерь. Любая сумма восстановления списанной стоимости запасов, вызванного увеличением возможной чистой стоимости продажи, должна признаваться в качестве уменьшения величины запасов, признанной в качестве расхода в период восстановления стоимости.

Финансовая отчётность должна раскрывать:

1) учётную политику, принятую для оценки запасов, в том числе использованный способ расчёта их себестоимости;

2) общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость по статьям классификации, принятой данной компанией;

3) балансовую стоимость запасов, учтённых по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;

4) соответствующую сумму запасов, признанных в качестве расходов в течение периода;

5) любую сумму уценки стоимости запасов, признанную в качестве расхода в периоде;

6) любую сумму восстановления списанной стоимости запасов, которая признаётся в качестве снижения суммы запасов, признанного расходом в соответствующем периоде;

7) те обстоятельства или события, которые привели к восстановлению списанных запасов;

8) балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

# 2 Основные положения ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов"

Согласно ПБУ 5/01 в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

1) используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

2) предназначенные для продажи;

3) используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

ПБУ 5/01 не применяется в отношении активов, характеризуемых как незавершенное производство.

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

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 (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:

1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

2) суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

3) таможенные пошлины;

4) невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

5) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

6) затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;

7) затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

8) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

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, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В соответствии с ПБУ 5/01 под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы.

В фактическую себестоимость материально-производственных запасов, определяемую в соответствии с п. 8, 9 и 10 ПБУ 5/01, включаются также фактические затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре.

При отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

1) по себестоимости каждой единицы;

2) по средней себестоимости;

3) по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО);

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых по времени приобретений.

Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам (видам)) исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

На конец отчетного года материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей 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.

Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

1) о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);

2) о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;

3) о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;

4) о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

# 3 Сравнительная характеристика признания, оценки и учета запасов по МСФО (IAS) 2 и ПБУ 5/01

В Российской Федерации требования к учету материалов определены в ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов". В международных стандартах учет производственных запасов (материалов) регулируется МСФО (IAS) 2 "Запасы". Ознакомившись с этими документами можно выделить следующие различия

**Признание запасов**

Согласно МСФО (IAS) 2 к запасам относятся активы:

1) предназначенные для продажи в процессе деятельности организации;

2) произведенные в процессе производства для продажи;

3) используемые в форме сырья или материалов в производственном процессе или предоставлении услуг (п. 4 МСФО (IAS) 2).

Запасы учитываются по следующим классификационным группам: товары, сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция (п. 35 МСФО (IAS) 2).

Материально-производственные запасы (п. 2 ПБУ 5/01) определяются как активы:

1) используемые в качестве сырья и материалов при производстве продукции;

2) предназначенные для продажи;

3) используемые для управленческих нужд.

Указанные в ПБУ 5/01 активы включаются и в состав запасов по МСФО (IAS) 2. Однако для незавершенного производства, также являющегося одной из групп запасов по МСФО (IAS) 2, ПБУ 5/01 не применяется.

Квалификация объектов в качестве запасов в финансовой отчетности, составленной по российским и международным стандартам, может существенно отличаться в связи с различием в трактовке момента признания указанных объектов в учете. МСФО (IAS) 2 не содержит отдельных требований, раскрывающих момент признания запасов в учете, однако к этой группе активов должны применяться общие требования критерия признания активов, изложенные в главе "Принципы". Указанные критерии состоят в следующем: с большой долей вероятности можно утверждать, что организация получит связанные с этим активом экономические выгоды, и себестоимость актива может быть надежно оценена (п. 83, 89 главы "Принципы" МСФО). Признание в учете данного объекта отражается в виде денежной суммы, которая включается в баланс или отчет о прибылях и убытках. Если критерии признания не выполняются, то объект не признается как актив. Затраты, связанные с приобретением такого объекта, признаются в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках (п. 90 главы "Принципы" МСФО).

ПБУ 5/01 не регламентирует момент признания запасов в учете. Указанное расхождение может обусловить различия в отнесении объектов к запасам в отчетности, составленной по российским и международным стандартам, и необходимость соответствующих корректировочных учетных записей при ее трансформации.

**Определение стоимости запасов**

Российские бухгалтеры в основном отражают в отчетности запасы по фактической себестоимости. Тут надо подчеркнуть, что пока запасы не приняты к учету, пункт 6 ПБУ 5/01 разрешает увеличивать их себестоимость на сумму процентов по заемным средствам. МСФО (IAS) 2 также допускает это, но только на условиях, которые предусмотрены в МСФО (IAS) 23 "Затраты по займам". А именно когда подготовка запасов к использованию или для продажи занимает много времени. Если составлять отчетность по МСФО, основываясь на данных российского бухучета, это отличие может привести к завышению балансовой стоимости запасов.

Также балансовая стоимость МПЗ может быть завышена, если не учитывать, что по международным стандартам скидки, возвраты платежей и т. д. из затрат на покупку вычитаются. Тогда как пункт 12 ПБУ 5/01 такого изменения в себестоимости запасов не предполагает.

**Пример**

По условиям договора покупатель получает от поставщика 5-процентную скидку, если стоимость купленных за месяц товаров превысит 50 000 у. е. В конце месяца сумма, на которую покупателю отгрузили товар, составила 54 000 у. е. (для упрощения примера налоги не рассматриваются). Поэтому сумма предоставленной торговой скидки равна 2 700 у. е. (54 000 у.е. \* 5%).

Компания-покупатель разработала международный План счетов. Бухгалтер, ориентируясь на МСФО (IAS) 2, сделает следующие проводки:

**ДЕБЕТ 214 "Товары" КРЕДИТ 521 "Расчеты с поставщиками"** — 54 000 у. е. — оприходованы купленные товары по цене без учета скидки;

**ДЕБЕТ 521 "Расчеты с поставщиками" КРЕДИТ 214 "Товары"** — 2700 у. е. — уменьшена стоимость приобретенных товаров на сумму скидки.

В соответствии с требованиями международных стандартов запасы должны оцениваться в финансовой отчетности по наименьшей из величин - себестоимости и возможной чистой цены продаж, под которой понимается предполагаемая продажная цена в обычных условиях сбыта, за вычетом прогнозируемых затрат на выполнение работ и на продажу (п. 6 МСФО (IAS) 2). Снижение стоимости запасов отражается как резерв под обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы".

В российском учете своеобразным механизмом реализации оценки запасов по наименьшей из таких величин является формирование резервов под снижение стоимости материальных ценностей (п. 25 ПБУ 5/01). В учетной практике российских организаций резервы под снижение стоимости материальных ценностей не всегда формируются. Кроме того, согласно МСФО из возможной цены реализации МПЗ вычитаются расходы на продажу, что не предусмотрено российскими правилами. В результате оценка запасов, себестоимость которых на конец отчетного периода превышает рыночную цену, будет отличаться от требуемой по МСФО (IAS) 2, что обусловит необходимость соответствующих корректирующих учетных записей при трансформации финансовой отчетности. А поскольку принцип оценки по наименьшему из показателей себестоимости и возможной чистой цены продаж относится ко всей группе запасов, аналогичные корректировочные учетные записи при трансформации отчетности следует сделать также в отношении убыточных товаров и готовой продукции, возможная чистая цена продажи которых меньше фактической себестоимости.

**Списание запасов**

В соответствии с ПБУ 5/01 одни и те же виды запасов с разной себестоимостью можно списывать одним из трех способов:

1) Списание по себестоимости единицы запасов. Этим методом определяют текущую себестоимость запасов, которые не могут заменять друг друга или подлежат особому учету. В качестве примера можно привести драгоценные металлы и камни, радиоактивные вещества.

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

3) Списание по средней себестоимости. Применяя данный метод, среднюю себестоимость рассчитывают для каждого вида запасов по следующей формуле:

Сс = (Со + Сп): (Ко + Кп),

где Сс — среднемесячная себестоимость товаров;

Со — стоимость остатка товаров на начало месяца;

Сп — стоимость товаров, принятых к учету за месяц;

Ко — количество товаров, оставшихся на начало месяца;

Кп — количество товаров, принятых к учету за месяц.

С 1 января 2008 года в российском бухгалтерском учете запрещено использовать метод ЛИФО. Это когда стоимость выбывающих запасов определяют по цене последней поступившей или изготовленной партии.

В МСФО (IAS) 2 предусмотрены следующие способы, которыми можно списывать материально-производственные запасы:

1) Метод точной идентификации индивидуальных затрат, т. е. суммирование затрат, связанных непосредственно с производством запаса данного вида. Его используют в отношении запасов, которые не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведённых и предназначенных для специальных проектов. То есть когда точно известно, какие МПЗ остались на складе, а какие переданы в производство или реализованы.

2) Метод ФИФО. Проданным запасам присваивают себестоимость первых по времени закупок. То есть стоимость запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений.

3) Метод средней стоимости — когда все запасы имеют одинаковую среднюю цену в периоде.

ЛИФО в международном учете отменен уже давно (с 1 января 2005 года), так как признан необъективным. Ведь в период роста цен из всех упомянутых способов метод ЛИФО дает самый низкий показатель чистой прибыли.

**Таким образом,** методы списания материально-производственных запасов в ПБУ 5/01 и МСФО (IAS) 2 в целом одинаковы. Однако корректировка оценки запасов может потребоваться в случае выбытия обесцененных материальных ценностей. Даже в том случае, если такие материальные ценности отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение их стоимости, на соответствующих счетах бухгалтерского учета (счета 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 41 "Товары" и др.) обесцененные запасы продолжают учитываться по фактической себестоимости. При выбытии таких запасов списывается их фактическая себестоимость вместо рыночной цены, что приводит к завышению себестоимости затрат на производство, включаемых в себестоимость готовой продукции, и прочих доходов организации.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/01) : Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н // Двадцать два положения по бухгалтерскому учету. 19-е изд., изм. и доп. М. : Ось-89, 2008.

2 Дружиловская Т. Ю. Признание, оценка и учет запасов по российским и международным стандартам // Бухгалтерский учет. 2006. № 1.

3 Солдаткина О. А. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности: учеб. пособие / О. А. Солдаткина. – Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 2009. – 156 с.

4 URL: http://www.kkab.ru/certificates/article\_resource/