

## ПОРЯДОК ОЦЕНКИ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ТОВАРНЫХ ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ И РОССИЙСКИМИ СТАНДАРТАМИ УЧЕТА

ORDER OF THE ESTIMATION AND REFLECTION  
IN THE REPORTING OF COMMODITY STOCKS  
ACCORDING TO THE INTERNATIONAL AND  
RUSSIAN STANDARDS OF THE ACCOUNT

*T. Satsuk*

**Annotation**

The author carries out comparison of rules of the account and reflection of commodity stocks in the financial reporting according to the international and Russian standards, influence of distinctions in applied rules on indicators the organizations reflected in the reporting is estimated.

**Keywords:** Commodity stocks, International Financial Reporting Standards, the Russian standards of the account, the cost price of sales, estimation of commodity stocks.

**Сацук Татьяна Павловна**

*Д.э.н., профессор ФГБОУ ВПО  
"Красноярский государственный  
торгово-экономический институт"*

*Аннотация*

Автором осуществляется сравнение правил учета и отражения товарных запасов в финансовой отчетности согласно международным и российским стандартам, оценивается влияние различий в применяемых правилах на показатели отражаемые в отчетности организации.

*Ключевые слова:*

Товарные запасы, международные стандарты финансовой отчетности, российские стандарты учета, себестоимость продаж, оценка товарных запасов.

**С**тановление рыночной экономики в России предопределило новый подход к формированию в финансовой отчетности информации об активах, обязательствах и капитале компаний. Отчетность, составленная по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), дает заинтересованным лицам надежную и понятную информацию об отчитывающейся компании, что, в свою очередь, значительно снижает неопределенность и риски, а также повышает ее конкурентоспособность на рынке товаров и услуг.

После принятия Закона N 208-ФЗ "О консолидированной отчетности" с 2011 года устанавливается обязательное применение крупными компаниями Международных стандартов финансовой отчетности. Как следствие было принято Положение о признании МСФО (Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 N 107) и приказом Минфина РФ № 160-н от 25 ноября 2011 года международные стандарты финансовой отчетности подготовлены и введены в действие на территории РФ – это 37 стандартов ( 29 МСФО (IAS) и 8 IFRS) и 26 разъяснений МСФО (ПКР (SIC), КРМФО (IFRIC) 10).

В США, до 2009 года применялись собственные стандарты бухгалтерского учета (US GAAP). В 2008 году Комиссией по ценным бумагам и биржам США был принят план перехода на МСФО и отказа от GAAP. В соответствии с этим планом с 2010 г предполагается, что формирование отчетности по МСФО станет обязательным для всех американских компаний только с 2014 г.

Во многом эти системы близки в связи с принятием Советом по стандартам финансовой отчетности США и Правлением КМСФО соглашения, согласно которому стороны обязаны приложить максимальные усилия для

приведения в соответствие друг с другом существующих МСФО и ОПБУ США. Однако на сегодняшний день сохранились некоторые различия в учете товарных запасов в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета и положениями, предусмотренными международными стандартами финансовой отчетности.

В российском бухгалтерском законодательстве учету запасов посвящены ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" и Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н.

Согласно международным, американским и российским стандартам учета часть запасов является товаром, в случае если они предназначены для продажи в ходе обычной деятельности. При этом важнейшим моментом является определение первоначальной стоимости товаров. Согласно IAS 2 "Запасы" является суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки. При этом в цену покупки включают импортные пошлины и иные невозмещаемые налоги, а также затраты на транспортировку и погрузку-разгрузку ценностей. Прочие затраты включаются в себестоимость только в случае их необходимости для обеспечения текущего местонахождения и состояния товарных запасов. Из состава прочих затрат следует исключить расходы на хранение товаров, административные накладные расходы, не обеспечивающие текущее местонахождение и состояние этих ценностей и расходы на продажу [1].

В бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии как с МСФО, так и российским стандартам учета,

запасы в обязательном порядке должны оцениваться по наименьшей из двух величин – себестоимости и возможной чистой стоимости продажи. Отличие состоит в том, что согласно IAS 2 отражение уценки товарных запасов возможно путем уменьшения цены запаса либо создания резерва под обесценение запасов.

Американский стандарт СФУ 43 "Определение цены запасов" первоначальную стоимость товаров называет исторической стоимостью. Она позволяет наиболее точно определить соотношение экономического эффекта от использования актива и затрат, связанных с его приобретением или созданием. В стоимость товарных запасов не включаются общие административные затраты и затраты на реализацию. При этом затраты на хранение товаров в отличие от принципов IAS 2 могут быть включены в стоимость товаров при их принятии к учету. Затраты на доставку закупленных товаров могут быть как включены, так и не включены в их себестоимость в зависимости от возможности соотношения затрат с конкретными видами запасов. То есть исключение всех накладных расходов из себестоимости товаров является неприемлемым методом бухгалтерского учета в американской практике [5].

Перечень затрат, включаемых в себестоимость товаров в российском стандарте учета является более подробными в отличие от принципов ОПБУ США и IAS. Согласно ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" стоимость товаров включает в себя как стоимость самого товарного запаса, так и затраты, связанные с его созданием или приобретением. Из себестоимости запасов исключаются только общехозяйственные и иные аналогичные расходы. В соответствии с IAS 2 в розничной торговле возможно применять метод учета по ценам продажи (метод розничных цен) для оценки товарных запасов. Себестоимость запасов определяется путем уменьшения общей стоимости проданного запаса на соответствующий процент торговой наценки. В российских стандартах бухгалтерского учета для торговых организаций также предусмотрен аналогичный метод.

В международной практике встречаются два способа учета движения товаров: периодический и непрерывный. Непрерывный метод учета товаров основан на постоянном бухгалтерском учете всех совершаемых с товарами операций, что требует ежедневной обработки первичных документов и формирования бухгалтерских записей по поступлению и выбытию товаров. При использовании непрерывного метода учета товаров показатели выручки от продаж и себестоимости реализованной продукции накапливаются на счетах и переносятся в отчет о прибылях и убытках. Согласно периодическому способу постоянно ведется учет только операций прихода товаров (закупок), а себестоимость реализованных товаров определяется в конце месяца с помощью проведения инвентаризации. Периодический метод предусматривает отражение бухгалтерских записей по поступлению и выбытию товаров после окончания отчетного периода, как правило, перед составлением промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности. Если организация занимается торговой деятельностью, объем ее запасов на начало года суммируется суммой чистых закупок (т.е. закупки, скорректированные на величину полученных скидок, стоимость воз-

вращенных товаров) для того, чтобы определить стоимость товаров, готовых к продаже. Далее из этого показателя вычитается стоимость товаров на складе на конец года, и полученный результат представляет собой стоимость реализованной продукции. При этом в отчете о прибылях и убытках отражают порядок перенесения остатка по счету "Товары" и временному счету "Закупки". По этим данным рассчитывается себестоимость проданных товаров и валовая прибыль. В российской практике в соответствии с принятыми требованиями своевременности и полноты, закрепленными п.5 ст.8 ФЗ "О бухгалтерском учете" и п.9 Приказа Минфина №34н, применяется только непрерывный метод учета.

Ежедневно в каждой торговой организации совершаются операции по реализации товаров. Это обуславливает необходимость наиболее правильного метода учета товаров при их выбытии. Способы отражения расхода запасов по IAS, в США и России общие: метод идентификации индивидуальных затрат (себестоимости каждой единицы), ФИФО, средневзвешенная оценка (средней себестоимости). При этом по международным стандартам применение метода идентификации индивидуальных затрат должно осуществляться только в случае уникальности продаваемого товара. В России и Америке возможно применение любого из трех методов на усмотрение бухгалтера организации. Однако в качестве преимущественного метода по международным стандартам выделяют метод ФИФО, в США – метод сплошной идентификации, в России же практически всегда применяется метод средневзвешенной оценки из-за его признания налоговыми органами [6].

Перед составлением бухгалтерской финансовой отчетности необходимо определить, в какой оценке представить товары: по себестоимости или по чистой цене реализации, при условии того, что она должна быть наименьшей. Такое правило предусмотрено МСФО 2 "Запасы" и американскими стандартами учета ОПБУ США. Оценка по себестоимости может быть необъективной и недостоверной в случаях повреждение товаров, их морального устаревания (истечения срока годности), снижения рыночных цен или увеличения возможных затрат на продажу товаров [6].

При этом чистая цена продажи по IAS представляет собой рыночную стоимость товаров за исключением расходов на их продажу. Определение рыночной стоимости в IAS и ОПБУ США и сопоставление ее с покупной стоимостью может производиться по отдельным наименованиям товаров, по однородным группам товаров и в целом по всей номенклатуре таких ценностей. Приветствуется установление чистой цены реализации по отдельным наименованиям товаров или товарным группам [1].

В случае превышения рыночной стоимости товаров над покупной возникает убыток, связанный со снижением рыночных цен, который будет отражен в бухгалтерской отчетности в периоде его возникновения, и наоборот. Для учета суммы уценки товаров до чистой цены продаж используется временный счет "Убыток от обесценения товаров", являющийся контрсчетом к счету "Товары". В отчете о прибылях и убытках такой вид убытков может быть

включен в себестоимость реализованных товаров, что используется наиболее часто.

Рыночная стоимость в соответствии с ОПБУ США определяется как текущая стоимость замещения при условии, что ее величина не превышает чистую стоимость реализации (расчетная цена продажи за вычетом обесцененных затрат на завершение и продажу), но не меньше чистой стоимости реализации за вычетом обычной нормы прибыли от продажи. Согласно американским стандартам при снижении цен для оценки товаров наряду с рыночной стоимостью может быть использован показатель "стоимость замены", который используется в ходе реализации метода *low of cost or market (LCM)*.

Стоимость замены представляет собой сумму денежных средств, которую в данный момент необходимо потратить для приобретения на рынке аналогичного товара. Далее с помощью показателя рыночной стоимости товаров рассчитывается величина "чистая стоимость продаж за вычетом нормальной прибыли". В зависимости от соотношения величин рыночной стоимости, чистой цены продаж за вычетом нормальной прибыли и стоимости замены выбирается тот показатель, который будет сравниваться с себестоимостью товаров. При этом чистая стоимость продаж считается верхним уровнем стоимости товаров, а чистая стоимость продаж за вычетом нормальной прибыли – нижним уровнем стоимости товаров. Сумма уценки запасов включается в состав себестоимости реализованной продукции [6].

Международными и американскими учетными стандартами допускается отражение не только убытка от обесценения товаров, но и чистой прибыли от повышения их рыночной стоимости. Прибыль от повышения рыночной стоимости товаров разрешается отражать в размере, не превышающем суммы убытка от обесценения за прошлый период [1].

Российские стандарты также предусматривают оценку товаров по наименьшей из оценок: покупной стоимости и рыночной цены. Это закреплено п.25 ПБУ 5/01. Однако такая переоценка с позиций налогообложения приводит к возникновению постоянных разниц при исчислении налога на прибыль. При большом ассортименте товаров торговых ритейлов затруднительно получение ин-

формации о рыночной стоимости каждого наименования этих ценностей, а услуги оценщика в данной ситуации может оказаться затратным и экономически невыгодным для организации. При этом в случае превышения рыночной стоимости над покупной должен создаваться резерв, на величину которого необходимо откорректировать балансовую стоимость товаров по состоянию на конец отчетного года. Такие расходы в российском учете относятся в состав прочих расходов, в то время как Международная и Американская практики относят такие расходы в состав основных. Кроме того, корреспонденция счетов, которая составляется на сумму резерва, не затрагивает непосредственно счет "Товары", в то время как IAS и американские стандарты при отражении убытка от обесценения предусматривают запись по снижению самой покупной стоимости товарных запасов. Как и международные стандарты, российский учет практикует восстановление величины ранее созданного резерва в случае повышения рыночных цен. Однако такое положение не закреплено ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов". Кроме того, понятие "стоимость замены" в российских ПБУ отсутствует, а, следовательно, и технология определения наименьшей величины между покупной и рыночной стоимостью [2].

Принципиальным отличием МСФО от российских стандартов можно отнести ориентацию на принцип приоритета содержания перед формой в соответствии с концептуальными основами финансовой отчетности. Товары принимаются к учету и отражаются в отчетности независимо от наличия или отсутствия у организации права собственности на них. Приоритетным условием признания запасов является контроль за ними и намерение их использовать ради получения выгоды. В этом случае вне зависимости от того, имеет организация право собственности на товарные запасы или нет, они должны быть отражены в балансе.

Таким образом, процесс конвергенции российских и международных стандартов учета продолжается, следствием чего значительные изменения, вносимые в уже существующие отечественные стандарты учета и отчетности и разработка новых ПБУ.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/msfo>.
2. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов": утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 09.06.2001 г. № 44н ред. 26.03.2007 г. № 26н. – Режим доступа: Консультант плюс.
3. Генералова Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности / Н.В.Генералова, 2008. – 416с.
4. Жминько С.И. Оценка материально-производственных запасов организации [Электронный ресурс] / С.И.Жминько/ Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 6. – Режим доступа: Консультант Плюс.
5. Морозова Е.В. Учет операций по приобретению товаров в зарубежной практике [Электронный ресурс] / Е.В. Морозова/ Международный бухгалтерский учет. – 2010. – №10. – Режим доступа: Консультант Плюс.
6. Морозова Е.В. Оценка товаров и учет операций по выбытию товаров в зарубежной практике [Электронный ресурс] / Е.В.Морозова/ Международный бухгалтерский учет. – 2010. – №11. – Режим доступа: Консультант Плюс.