

УДК 657

**С. В. Романова, О. С. Вильченко***S. V. Romanova, O. S. Vilchenko*

**ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ» И МСФО (IAS) 2 «ЗАПАСЫ»:  
ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ  
ФЕДЕРАЛЬНЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ  
В УЧЕТЕ МАТЕРИАЛЬНЫХ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ  
И ВОЗМОЖНЫЕ СПОСОБЫ ИХ ПРЕОДОЛЕНИЯ**

**FSBU 5/2019 «INVENTORY» AND IFRS (IAS) 2 «INVENTORY»:  
PROBLEMATIC ISSUES OF APPLICATION  
OF FEDERAL AND INTERNATIONAL STANDARDS  
IN ACCOUNTING OF TANGIBLE CURRENT ASSETS  
AND POSSIBLE WAYS TO OVERCOME THEM**

**Аннотация.** Статья содержит сравнительный анализ положений федерального и международного стандартов, регулирующих порядок учёта запасов (материальных оборотных активов) и определяющих их отличительные характеристики. Рассматривается влияние положений стандартов на величину показателя запасов и на его отражение в финансовой отчётности.

Отмечены проблемы, характерные для учёта запасов по международным стандартам, и предложены возможные пути их решения.

**Abstract.** The paper provides a comparative analysis of the provisions of federal and international standards regulating the procedure for accounting of inventory (stocks or tangible current assets) and defining the distinctive characteristics of inventory. The impact of the provisions of the standards on the value of the reserve indicator and its reflection in the financial statements is considered.

Problems characteristic of inventory accounting according to international standards are noted and possible ways to solve them are proposed.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учёт, запасы, готовая продукция, бухгалтерский баланс, ФСБУ, МСФО, материальные оборотные активы.

**Keywords:** accounting, inventory, finished products, balance sheet, FSBU, IFRS, tangible current assets.

Регулирование бухгалтерского учета осуществляется на основе нормативно-правовых актов, содержащих требования к процедуре учетного процесса. Сейчас происходит обновление всей законодательной базы, в том числе федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ), разработанных на базе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). При этом необходимо учитывать, что корректное применение последних во многом зависит от терминологического соответствия ФСБУ и МСФО [1].

Проходящие на данном этапе общественные обсуждения проектов отдельных стандартов позволяют устранить противоречия между ФСБУ и МСФО, которые коренятся, в том числе, в особенностях национального учета. Выявленные отличия становятся основой для корректировки уже введенных ФСБУ.

В ряде исследований был проведен критический анализ положений федерального и международного стандартов, посвященных учету запасов. Так, в работах И. Р. Сухарева и О. А. Сухаревой рассматриваются различные подходы к определению запасов, характеризуются методы их оценки [2], а также описываются способы раскрытия информации о запасах в отчетности [3]. Н. А. Лытнева, Е. А. Кыштымова и Н. В. Парушина рассматривают влияние оценочных критериев запасов на величину капитала [4]. Н. Е. Левченко, Д. А. Бородина и Л. В. Чистякова характеризуют проблемы перехода на МСФО [5]. Сходства и различия учета запасов по ФСБУ и МСФО анализируются в статье Н. В. Кузнецовой, С. В. Кесян, В. С. Свидиной и А. В. Волковой [6].

Безусловно, внедрение новых отечественных стандартов на основе МСФО должно учитывать национальные особенности ведения бухгалтерского учета, поскольку в самих МСФО существуют положения, которые либо противоречат друг другу, либо не дают понимания того, как именно должен производиться учетный процесс. Если ФСБУ 5/2019 уже полностью прошел процесс разработки, общественного обсуждения и внедрения, то ряд других стандартов только проходят эти этапы.

Таблица 1

## Сравнение ФСБУ 5/2019 и МСФО (IAS) 2

Сравниваемые положения	Пункты положений	ФСБУ 5/2019 «Запасы»	МСФО (IAS) 2 «Запасы» (или дополнительно по сравнению с ФСБУ)	Влияние на величину запасов в балансе (МСФО по сравнению с ФСБУ)
Определение запасов	Временное ограничение	+ (1 год)	–	↑ (при длительном хранении)
Объекты, не признаваемые в качестве запасов	Финансовые инструменты	–	–	=
	Биологические активы (для с/х организаций)	н/у	–	↓
Перечень объектов, относимых к запасам	Сырье	+	+	=
	Материалы	+	+	=
	Готовая продукция	+	+	=
	Полуфабрикаты	+	+	=
	Незавершенное производство	+	+	=
Оценка запасов при поступлении	По фактической себестоимости	+	–	0
	По наименьшей из двух величин: по себестоимости и по чистой возможной цене продажи	–	+	↓
Оценка после признания	По наименьшей из двух величин: по себестоимости и по чистой возможной цене продажи	+	+	=
Оценка запасов при выбытии	По себестоимости каждой единицы	+	+	=
	По средней себестоимости	+	+	=
	По себестоимости первых по времени приобретения запасов	+	+	=
<i>Примечание.</i> В таблице использованы следующие обозначения: «+» – пункт существует, «–» – пункт отсутствует, «=» – не изменяет, «↑» – увеличивает стоимость, «↓» – уменьшает стоимость, «0» – не учитывается, «н/у» – не указано				

Тем самым обеспечивается процесс устранения положений, которые могут вызвать серьезные разногласия в учетной практике. Данный подход является для бухгалтерского сообщества гораздо более предпочтительным по сравнению с простым внедрением МСФО, поскольку очевидно, что слепое копирование международных стандартов со всеми присущими им противоречиями отрицательно сказывается на практике ведения учета.

В таблице 1 проведен сравнительный анализ положений двух стандартов, посвященных определениям запасов. Сравнение проводится по положениям, характеризующим правила ведения учета материалов, товаров и готовой продукции, учитываемых в России на 10-х и 40-х счетах.

Результаты анализа данных, представленных в таблице 1, позволяют говорить о том, что для большинства организаций (за исключением сельскохозяйственных предприятий) изменение определения запасов в соответствии с МСФО приведет к увеличению стоимости запасов в балансе. Даже несмотря на то, что ФСБУ были сформированы на базе международного стандарта, между ними продолжают сохраняться существенные отличия, связанные с определением запасов, что, в свою очередь, ведет к изменению их стоимости. Чтобы нивелировать эти противоречия, необходимо ответить на следующие вопросы:

1) Каким образом надо учитывать стоимость запасов, срок использования или хранения которых превышает один год?

2) Зачем в ФСБУ было введено разделение оценки запасов при признании и оценки после признания, если после переоценки получается результат, соответствующий расчету по МСФО?

3) Как повлияют указанные изменения на результаты деятельности предприятия и как они отразятся на показателях финансовой устойчивости?

Ответим по порядку на поставленные вопросы, исходя из необходимости детального рассмотрения положений ФСБУ и МСФО.

1) После внедрения ФСБУ 5/2019 материальные оборотные активы, используемые свыше 12 месяцев, не могут быть признаны в качестве запасов, поскольку в обязательном порядке действует временной критерий. Следовательно, учет материальных оборотных активов, срок использования которых превышает один год, подчиняется совершенно другому стандарту бухгалтерского учета, связанному с основными средствами. Данное требование есть и в международных стандартах, откуда оно, собственно, и было заимствовано.

2) До внедрения ФСБУ 5/2019 в российской практике учета отсутствовала переоценка запасов как отдельная процедура. Заимствованная опять-таки из МСФО, она была разделена в российском стандарте на два этапа – на этап признания и этап переоценки, причем на каждом этапе используются разные стандарты. Учет запасов на момент их признания осуществляется в соответствии с требованиями российских стандартов, то есть данное требование сохранилось из старого варианта стандарта ПБУ 5/01, ныне утратившего силу. Выделение второго этапа переоценки запасов не предусмотрено МСФО, но является отличительной чертой действующего ФСБУ 5/2019.

Использование учетных процедур, предусмотренных в МСФО, предполагает моментальное признание наименьшей из стоимостей запасов, что занижает стоимость запасов в бухгалтерском балансе.

Разделение моментов признания и переоценки в российском учете преследует две цели. Во-первых, признание запасов по фактической себестоимости позволяет принять большую совокупность затрат, понесенных на их приобретение, что позволяет увеличить, хотя бы временно, стоимость запасов.

Во-вторых, наличие периода времени между признанием запасов и их переоценкой предполагает, что материалы могут быть использованы до момента переоценки, следовательно, они должны полностью учитываться в составе расходов организации. Приведенные обстоятельства оказывают влияние на

формирование показателей финансовой отчетности, что отражается на финансовых коэффициентах предприятия, а значит, и на его инвестиционной привлекательности.

Таким образом, несмотря на то, что в момент проведения переоценки стоимость запасов снижается до аналогичной в МСФО, существует объективная необходимость разделения моментов признания и переоценки, связанная с отечественной спецификой ведения учета. Однако применение методики учета запасов по российским стандартам приводит к завышению финансовых показателей организации по сравнению с МСФО, что не позволяет использовать российскую отчетность для привлечения международных кредитов.

3) Результаты сравнения двух стандартов и их влияния на стоимостную величину запасов позволяют сделать вывод о неоднозначном изменении показателя материальных оборотных активов. Кроме того, показатели финансовой отчетности напрямую зависят от положений, утвержденных в учетной политике организации, в связи с чем каждая организация сама решает, какой метод учета является для нее наиболее оптимальным. Частично ответ на данный вопрос был приведен выше, однако для большей наглядности покажем влияние двух стандартов на показатели отчетности в целом (таблица 2).

Использование ФСБУ положительно влияет на величину запасов и валюту баланса, в то время как требования МСФО ведут к занижению данных показателей. Последовательное применение положений МСФО приводит к завышению финансового результата и показателей рентабельности, что может стать причиной неоднозначных выводов при проведении анализа финансовой отчетности организации.

Стало быть, разные стандарты подразумевают и разные финансовые коэффициенты: для ФСБУ более характерно увеличение показателей ликвидности и финансовой отчетности, а для МСФО – завышение показателей финансового результата и рентабельности предприятия при соблюдении прочих равных условий.

Таблица 2

**Влияние положений ФСБУ 5/2019 и МСФО (IAS) 2  
на величину показателей финансовой отчетности**

Статьи финансовой отчетности	ФСБУ 5/2019 «Запасы»		МСФО (IAS) 2 «Запасы»
	при выбытии до переоценки	при выбытии после переоценки	
Запасы	↑	↓	↓
Валюта баланса	↑	↓	↓
Выручка	=	=	=
Себестоимость	↑	↓	↓
Прибыль до налогообложения	↓	↑	↑
Налог на прибыль	↓	↑	↑
Чистая прибыль	↓	↑	↑
<i>Примечание.</i> В таблице использованы следующие обозначения: «↑» – увеличивает стоимость, «↓» – уменьшает стоимость, «=» – не изменяется			

Данный перечень проблем не является исчерпывающим в отношении учета запасов по ФСБУ и МСФО, поскольку сами стандарты далеки от совершенства, особенно в вопросах определений и учетных алгоритмов. Однако в ходе развития национальной системы учета бухгалтерское сообщество способно выявить и преодолеть противоречия и разночтения, которые в неявном виде содержатся в текстах МСФО. Для этого нужна лишь практика ведения учета по международным стандартам. Только внимательное изучение стандартов и их проектов, рассмотрение практических примеров и их оценка помогут устранить возникающие трудности и создать такую систему учета, которая будет способствовать успешному развитию российской экономики.

### Список литературы

1. Романова С.В., Марьянова С.А., Гричанова К.И. Управление материально-производственными запасами коммерческой организации // Научная весна – 2020. Экономические науки. Сборник научных трудов / Ред. коллегия: С.Г. Страданченко и другие. – Шахты: Институт сферы обслуживания и предпринимательства (филиал) ДГТУ, 2020. – С. 174-179.
2. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Недостатки МСФО: оценка запасов // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 1. – С. 23-30.
3. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Недостатки МСФО: раскрытие информации о запасах в отчетности // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 2. – С. 6-15.
4. Лытнева Н.А., Кыштымова Е.А., Парушина Н.В. Оценочные критерии материальных запасов в бухгалтерском учете и их влияние на формирование стоимости капитала // Естественно-гуманитарные исследования. – 2022. – № 39 (1). – С. 437-445.
5. Левченко Н.Е., Бородина Д.А., Чистякова Л.В. Проблемы перехода с ФСБУ на МСФО: оборотные активы. Источник: электронный научный журнал «Baikal Research Journal». – 2022. – Том XIII. – № 3. – Порядковый номер статьи: 12. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=49440497> (дата обращения: 03.09.2023).
6. Кузнецова Н.В., Кесян С.В., Свидина В.С., Волкова А.В. Учет запасов в соответствии с РСБУ и МСФО: сходства и различия // Естественно-гуманитарные исследования. – 2022. – № 42 (4). – С. 369-373.

© Романова С.В., Вильченко О.С., 2023

