

УДК 657
ББК 65.052.231.21
К 72

И.Н. Костюкова

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел. (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: inna_spbs@mail.ru

Д.В. Луговский

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел. (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: lugovskoy@econ.kubsu.ru

Р.А. Тхагапсо

Кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой учета и финансирования Адыгейского государственного университета, г. Майкоп. Тел.: (918)489-93-27, e-mail: rusjath@mail.ru

ИДЕНТИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С РОССИЙСКИМИ И МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

(Рецензирована)

Аннотация. Представлено определение материально-производственных запасов, как собирательного понятия, используемого для именованя краткосрочных материальных неденежных активов. Уточнены критерии признания запасов в части срока полезного использования и способности приносить экономические выгоды. Акцентированы различия между компонентами материально-производственных запасов — материалами, товарами и готовой продукцией. Отмечена необходимость нормативной регламентации учета незавершенного производства как компонента запасов. Представлена классификация запасов по функциональной роли в процессе производства. Раскрыты возможности учетной политики при первоначальной и последующей оценке запасов.

Ключевые слова: материально-производственные запасы, материалы, товары, готовая продукция, классификация запасов, оценка запасов, обесценение запасов.

I.N. Kostyukova

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861)219-95-01, ext. 201, e-mail: inna_spbs@mail.ru

D.V. Lugovsky

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861)219-95-01, ext. 201, e-mail: lugovskoy@econ.kubsu.ru

R.A. Tkhapso

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of Accounting and Finance Department, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (918)489-93-27, e-mail: rusjath@mail.ru

IDENTIFICATION AND EVALUATION OF IN ACCORDANCE WITH RUSSIAN AND INTERNATIONAL STANDARDS

Abstract. The paper presents the definition of inventories as a collective term to name the short-term non-monetary material assets. It specifies criteria for the recognition

of the stocks in the useful life and the ability to bring economic benefit. The authors highlight the differences between the components of inventory — materials, goods and finished products. They discuss the necessity of normative regulation of accounting work in progress as reserves component. They give classification of reserves functional role in the production process. The scientific article reveals possibilities of accounting policies during the initial and subsequent measurement of inventories.

Keywords: inventories, materials, goods, finished products, reserves classification, reserves evaluation, impairment of inventories.

Материально-производственные запасы — обобщающее понятие, используемое для именованя краткосрочных материальных неденежных активов.

Согласно п. 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» материально-производственными запасами признаются активы, которые:

а) используются в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг (материалы);

б) предназначены для продажи (готовая продукция, товары);

в) используются для управленческих нужд организации (инвентарь) [1].

Помимо перечисленных, в качестве критериев признания материально-производственных запасов целесообразно отметить то, что они:

г) предназначены для использования в течение срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) способны приносить экономические выгоды (доход) в будущем.

Последний критерий относится к любым активам.

Материально-производственные запасы включают в себя: материалы, готовую продукцию и товары.

Материалы — это вещественные элементы производства, активы, полностью потребляемые в течение одного операционного цикла (12 месяцев) и переносящие свою стоимость на производимую продукцию (работы, услуги).

В составе материалов также учитываются активы, используемые при производстве продукции, работ, услуг в течение периода, не превышающего один операционный цикл (12 месяцев), равно как превышающие его, но малоценные по стоимости. Лимит стоимости таких активов устанавливается

в учетной политике организации, но не может превышать 40 тыс. р.

Готовая продукция — это конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют установленным (договором, законодательством и др.) требованиям и предназначенные для продажи.

Товары — это активы, приобретенные с целью их последующей перепродажи.

Таким образом, различия между материалами, готовой продукцией и товарами состоят в том, что из материалов (или, как исключение, с помощью материалов) на предприятии будет произведена готовая продукция с целью ее реализации. Товары, в отличие от готовой продукции, не производятся на предприятии, а приобретаются на стороне с целью их дальнейшей перепродажи.

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» в состав запасов входит незавершенное производство (п. 8) [2]. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» не содержит прямого указания (или запрета) на включение незавершенного производства в состав материально-производственных запасов, однако данное положение в отношении незавершенного производства не применяется (п. 4) [1].

Незавершенное производство — это продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов) технологического процесса, а также неуконкомплектанные изделия, не прошедшие испытания и технической приемки.

В основу классификации производственных запасов заложен способ их функциональной роли в производ-

ственном процессе. Можно заметить, что одни производственные запасы целиком потребляются в процессе производства (например, топливо), вторые — видоизменяют свою форму (полуфабрикаты), третьи — включаются в состав продукции без изменений (комплектующие, запасные части), четвертые — обеспечивают производственный процесс (инструменты и приспособления).

В соответствии с общепринятой классификацией выделяют:

- сырье и основные материалы;
- вспомогательные материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- возвратные материалы (отходы);
- тару и тарные материалы;
- топливо;
- запасные части;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Сырье и основные материалы составляют материальную основу производимой продукции. Сырьем может служить продукция сельского хозяйства (хлопок-сырец, фрукты, овощи, молоко и т. п.) и добывающей промышленности (руда, нефть и т. п.), а основными материалами — продукция обрабатывающей промышленности (металлы, пластмассы, древесина, мука, сахар и т. п.).

Вспомогательные материалы дополняют сырье и основные материалы в целях придания продукции заданных потребительских и специфических свойств или используются для обслуживания и ухода за инструментом и оборудованием и облегчения производственного процесса. Например, ароматизаторы, пищевые красители, химические разрыхлители, коньяк в кондитерском производстве, придающие продукции специфические свойства. Для обслуживания и ухода за оборудованием применяют смазочные и обтирочные материалы и т. п.

Покупные полуфабрикаты — это сырье и материалы, прошедшие на момент приобретения определенные стадии обработки, но не относящиеся к готовой продукции. Например,

для кондитерской фабрики покупным полуфабрикатом служит шоколадная глазурь, для ликероводочного завода — спирт-сырец и т. д. Они выполняют аналогичную основным материалам функцию, составляя материальную основу производимой продукции.

Разновидностью вспомогательных материалов по их роли в производстве продукции выступают топливо, тара, тарные материалы, запчасти и т. д. Обособление таких материалов в самостоятельные группы обусловлено их специфическим назначением.

Топливо классифицируют на технологическое, применяемое в производственном процессе, энергетическое, употребляемое для выработки механической и электрической энергии и хозяйственное, используемое для отопления помещений.

Тара и тарные материалы включают материалы, предназначенные для упаковки, транспортировки и хранения различных ценностей. Например, мешки, ящики, коробки, контейнеры, цистерны, бидоны и т. д.

В составе тары выделяют инвентарную (многократного использования) и неинвентарную (реализуемую вместе с товаром). В зависимости от сроков службы инвентарная тара относится к основным средствам или материалам. Неинвентарная тара (например, ящики, поддоны, бидоны и др.) отражается в составе материалов.

Запасные части предназначены для ремонта и замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п.

Инструмент, инвентарь и хозяйственные принадлежности — это предметы хозяйственного обихода и производственного назначения. К ним относятся предметы интерьера, бытовая и офисная техника, предметы для уборки и мелкого ремонта и т. п.

В составе инструмента и инвентаря нередко в отдельную группу выделяют *специальную оснастку* и *специальную одежду*.

Для учета запасов используются следующие синтетические счета:

- 10 «Материалы»;
- 11 «Животные на выращивании и откорме»;
- 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 41 «Товары»;
- 43 «Готовая продукция»;
- 45 «Товары отгруженные».

Кроме того, для отражения изменений в стоимости запасов (отклонений в стоимости, обесценения, наценок (скидок) и др.) применяются счета:

- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- 40 «Выпуск продукции» (работ, услуг);
- 42 «Торговая наценка».

Напомним, что основной критерий признания активов в настоящее время заключается в их возможности обеспечить будущие экономические выгоды, а не в имущественной принадлежности [3, с. 33].

В российском учете запасы, временно находящиеся в пользовании или распоряжении в организации, но не принадлежащие ей на праве собственности, учитываются на внесистемных (забалансовых) счетах:

- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые в переработку»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- 006 «Бланки строгой отчетности».

Единица аналитического учета материально-производственных запасов номенклатурный номер (партия, однородная группа и т.п.). Все запасы, включенные в однородную группу, должны быть идентичны по своим свойствам (полностью взаимозаменяемы). Недопустимо применение таких укрупненных групп, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары и т.п.

Под стоимостной оценкой материально-производственных запасов по-

нимают определение цены, по которой они будут отражены в учете и отчетности. Эта цена далеко не всегда постоянна, в связи с чем МСФО, а вслед за ними и ПБУ говорят как о первоначальной, так и о последующей оценке.

Первоначальная оценка материально-производственных запасов, как правило, осуществляется в сумме фактических затрат на их приобретение (изготовление), *последующая* зависит от выбранного способа списания их стоимости, а также наличия или отсутствия факторов-оснований для переоценки запасов и (или) признания их обесценения.

Стоимостью приобретения материально-производственных запасов признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:

- а) суммы, уплачиваемые по договору поставщику (продавцу);
- б) суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением запасов;
- в) таможенные пошлины;
- г) невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением запасов;
- д) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации;
- е) затраты на заготовку и доставку материально-производственных запасов до места их использования, включая затраты на страхование, затраты на содержание заготовительно-складского подразделения организации, а также стоимость транспортных услуг (если они не включены в цену запасов, установленную договором);
- ж) затраты на доведение материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включая затраты на подработку, сортировку, фасовку и улучшение технических характеристик, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

з) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов [1].

Для торговых организаций п. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» предусмотрено специальное правило о формировании покупной стоимости товаров. В частности, затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, разрешено не включать в стоимость товаров, а списывать в состав расходов на продажу [1].

В случае предоставления организациями-поставщиками организациям-покупателям различных скидок запасы учитываются по покупной стоимости (стоимости приобретения). При этом покупной ценой материально-производственных запасов считается фактическая сумма денежных средств (или ее эквивалент), уплаченная за данные запасы, т.е. за минусом предоставленной скидки [4].

В фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы [1].

При изготовлении материалов собственными силами их фактическая себестоимость определяется на основе фактических затрат, понесенных в процессе производства таких материалов. При этом учет и формирование затрат ведется в порядке, который определен для формирования себестоимости продукции.

Фактическая себестоимость материалов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

Материалы и товары, полученные по договору дарения (безвозмездно), а также материалы, остающиеся от выбытия основных средств и другого имущества, оцениваются по их текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету.

Фактической себестоимостью материалов и товаров, полученных по договорам, предусматривающим ис-

полнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Она устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные запасы [1].

Оценка материально-производственных запасов, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия к бухгалтерскому учету [1].

Транспортно-заготовительные расходы — затраты, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки ценностей в организацию. В состав транспортно-заготовительных расходов входят:

а) затраты на погрузку материально-производственных запасов в транспортные средства и их транспортировку, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих запасов согласно договору;

б) затраты на содержание заготовительно-складского аппарата организации, включая затраты на оплату труда работников, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых ценностей, работников специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовления (закупки) материально-производственных запасов, работников, непосредственно занятых заготовкой (закупкой) запасов и их доставкой (сопровождением) в организацию, отчисления на социальные нужды указанных работников;

в) затраты на содержание специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок (кроме затрат на оплату труда с отчислениями на социальные нужды);

г) надбавки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;

д) плата за хранение материально-производственных запасов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;

е) затраты на командировки по непосредственному заготовлению материально-производственных запасов;

ж) стоимость потерь по поставленным материально-производственным запасам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли;

з) другие затраты [4].

Транспортно-заготовительные расходы в зависимости от принятой организацией учетной политики могут учитываться:

а) на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» согласно расчетным документам поставщика;

б) на отдельном субсчете к счету 10 «Материалы»;

в) в фактической себестоимости материала каждого вида (номенклатурного номера, однородной группы).

Последний способ применяется в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также для особо ценных видов материалов.

В торговле при существенности сумм расходов, связанных с приобретением и доставкой товаров в организацию (удельный вес в общем объеме выручки от продажи товаров превышает 10%), а также при их неравномерном уровне в течение года (при продаже продукции растениеводства, рыбного хозяйства и т.п.) производится пропорциональное распределение указанных сумм между покупной стоимостью проданных в течение месяца товаров и их остатком на конец месяца. При этом доля, приходящаяся на остаток не проданных к концу месяца товаров, не списывается со счета 44 «Расходы на продажу», а переходит на следующий месяц. Вследствие чего «незавершенное производство» может присутствовать в отчетности (в пояснениях к ней) не только производственных, но и торговых предприятий (в части транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на остаток товаров) [4].

Заметим, что типовая форма бухгалтерского баланса, утвержденная Приказом Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций», содержит одну общую статью «Запасы», включающую, в том числе, упомянутые расходы. Детализация запасов осуществляется в пояснениях к балансу.

Выбранный метод распределения расходов на продажу (в том числе транспортно-заготовительных) устанавливается российской организацией самостоятельно и закрепляется в ее учетной политике. МСФО, напротив, не допускают распределения расходов на продажу между проданными товарами и остатком товаров на конец отчетного периода, так как выполнение данной процедуры приводит к завышению стоимости активов и сокращению величины расходов отчетного периода [5, с. 5].

Согласно п. 10 МСФО (IAS) 2 «Запасы» себестоимость запасов должна включать все затраты на их приобретение и на переработку. Затраты на приобретение запасов включают цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (за исключением возмещаемых), а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относимые на приобретение товаров, материалов и услуг. Торговые скидки, уценка и аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение. Прочие затраты включаются в стоимость приобретения запасов только в той степени, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов [2].

В местах хранения материально-производственных запасов и в аналитическом бухгалтерском учете разрешается использовать *учетные (плановые) цены* (п. 80 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [4]).

С учетом требования непротиворечивости (п. 7 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации»), устанавливающего тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам

синтетического учета, это означает, что и в синтетическом учете такие запасы должны быть отражены в той же оценке [6].

Оценка приобретаемых материалов, таким образом, может быть произведена:

- а) по фактической себестоимости;
- б) по плановой (учетной) стоимости.

В качестве последней может быть использована, например, договорная стоимость, фактическая себестоимость прошлого периода, планово-расчетные цены и др.

Применение плановых (учетных) цен:

- позволяет отражать в синтетическом учете неотфактурованные поставки, не дожидаясь сопроводительных документов поставщика;

- обеспечивает удобство складского учета (все материалы одного наименования учитываются по одной цене) и позволяет организовать на неавтоматизированном складе количественно-стоимостной учет;

- избавляет от необходимости выбора и расчета стоимости списания запасов при их выбытии способом ФИФО или средней себестоимости (рассмотрены ниже).

Необходимо подчеркнуть что, так называемые, плановые цены лишь временно подменяют в аналитическом учете фактическую себестоимость: до тех пор, пока она не может быть достоверно определена. Как только это становится возможным, на счете 16 «Отклонения в стоимости материальной ценностей» выявляется отклонение, которое уточняет в учете и отчетности плановую себестоимость материалов до фактической.

Применение плановых (учетных) цен возможно также в отношении готовой продукции (используется счет 40 «Выпуск готовой продукции») и товаров (используется счет 42 «Торговая наценка»).

Оценка приобретаемых материалов по плановой (нормативной) стоимости в МСФО именуется *методом нормативных затрат*. Организации торговли

наряду с методом нормативных затрат широко используют его разновидность, так называемый *метод розничных цен* (п. 21 МСФО (IAS) 2 «Запасы» [2]). Он применяется и в российской практике [1, 4, 7].

В соответствии с п. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» организации, осуществляющие торговую деятельность, могут учитывать товары, приобретенные для продажи, одним из следующих способов:

- а) по покупной стоимости (стоимости приобретения);
- б) по продажным (розничным) ценам с обособленным учетом наценок (скидок) на счете 42 «Торговая наценка» [1].

Выбранный способ оценки товаров утверждается в учетной политике.

Формально организации оптовой торговли не вправе использовать второй способ и учитывают товары исключительно по стоимости их приобретения. Однако заметим, что метод розничных цен, по сути, выступает частным случаем метода нормативных затрат, в отношении использования которого отсутствуют какие-либо ограничения как в МСФО, так и в ПБУ [5, с. 7].

В торговле традиционно применяется *стоимостная* либо *натурально-стоимостная* схема оперативного учета товаров, т. е. учет остатков и движения товаров по каждому наименованию ведется либо в стоимостных, либо в стоимостных и натуральных единицах измерения.

Организация натурально-стоимостного учета в розничной торговле затруднительна из-за значительного ассортимента продаваемых товаров, ежедневных поставок товаров от разных поставщиков и значительного документооборота. Тем не менее, использование современных моделей контрольно-кассовой техники в розничной торговле позволяет вести учет товаров по покупным ценам посредством штрихового кодирования.

При учете организацией, занимающейся розничной торговлей, товаров по продажным (розничным) ценам к покупной цене товара добавляется

величина торговой наценки, которая предназначена для возмещения расходов на продажу, получения прибыли и уплаты косвенных налогов. Торговая наценка — элемент цены продавца, обеспечивающий ему получение прибыли.

Размер торговой наценки не ограничен. Исключения составляют отдельные виды товаров, по которым осуществляется государственное регулирование цен, и устанавливаются предельные размеры розничных надбавок к фактической отпускной цене производителя [5, с. 7].

Таким образом, организация вправе самостоятельно определять размер и тем более механизм расчета торговой наценки. При этом возможны различные варианты, например:

— на все товары (отдельные группы товаров) устанавливается единый размер наценки в процентах к покупной стоимости товаров;

— для конкретного товара (группы товаров) торговая наценка устанавливается в виде твердой суммы;

— устанавливается цена продажи, а от нее рассчитывается торговая наценка.

Условия рыночной экономики, конкурентная среда, наличие взаимозаменяемых товаров делают наиболее экономически оправданным третий вариант определения торговой наценки. Это вызвано тем, что от разных поставщиков товары одного и того же наименования поступают по разным покупным ценам. Устанавливать разные розничные цены на одно наименование товара неоправданно. Следовательно, при одинаковой цене продажи товаров одного наименования и неидентичных покупных ценах на них меняется только величина торговой наценки [5, с. 8].

Таким образом, товары в розничной торговле могут оцениваться по ценам продажи. Скидки и наценки при этом учитываются отдельно. При составлении бухгалтерского баланса сумма торговых наценок (скидок) вычитается из цены продажи, чем обеспечивается реализация принципа бухгалтерского консерватизма, направленного на недо-

пущение завышения статей актива баланса.

Согласно п. 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» при отпуске материалов в производство и ином их выбытии, применяют один из разрешенных способов:

а) по себестоимости каждой единицы;

б) по средней себестоимости;

в) по себестоимости первых по времени приобретения производственных запасов (ФИФО).

Применение одного из способов по группе (виду) материалов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики [1].

Оценка материалов по себестоимости каждой единицы применяется в отношении тех запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга или подлежат особому учету (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.).

Оценка материалов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество с учетом остатка запасов на начало месяца.

Расчет среднего значения фактической себестоимости выбывших (переданных в производство, проданных и т.д.) материально-производственных запасов может осуществляться двумя способами:

а) исходя из среднемесячной фактической себестоимости (*взвешенная оценка*), в расчет которой включаются количество и стоимость запасов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);

б) путем определения фактической себестоимости запасов в момент их отпуска (*скользящая оценка*), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость запасов на начало месяца и все поступления до момента отпуска [4].

МСФО (IAS) 2 «Запасы» также разрешено рассчитывать среднюю себестоимость с помощью периодической или непрерывной оценки: «Среднее значение может рассчитываться на перио-

дической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности предприятия» (п. 27) [2].

Таким образом, способы взвешенной и скользящей оценки, установленные Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, соответствуют периодической и непрерывной оценке согласно международным стандартам [5, с. 8].

Оценка материалов способом ФИФО основана на допущении, что они используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления). Запасы, первыми поступающие в производство (продажу), оцениваются по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало периода (месяца).

Перечисленные способы списания стоимости применяются в отношении всех составных элементов материально-производственных запасов: при отпуске в производство (и ином использовании или выбытии) материалов, а также при продаже (и ином выбытии) товаров и готовой продукции.

В целом методы списания стоимости материально-производственных запасов, предусмотренные ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», аналогичны методам, разрешенным к применению МСФО (IAS) 2 «Запасы». Однако следует заметить, что в МСФО, по сути, разрешен выбор не из трех, а лишь из двух способов — ФИФО и средней себестоимости. Это связано с безальтернативным применением стандарта использовать метод специфической идентификации затрат (по себестоимости каждой единицы) для запасов, не являющихся взаимозаменяемыми [5, с. 9].

Фактором, определяющим изменение последующей оценки материально-производственных запасов, также считается их обесценение, которое признается в случае, если предполагаемая цена продажи запасов становится ниже их первоначальной стоимости.

Обесценение — есть утрата объектом учета своих потребительских свойств, своей ценности.

В широком смысле любое уменьшение стоимости объекта — следствие его обесценения. К примеру, товары обесценились по причине их порчи, снижения спроса на рынке и т. д. Однако в бухгалтерском учете не всякое снижение стоимости ценностей признается в качестве обесценения [8, с. 153].

В п. 9 МСФО (IAS) 2 «Запасы» отмечено, что запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи. В основе такого подхода лежит принцип осторожности и его частный случай — принцип наименьшей оценки, предусматривающий, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая может быть получена от их продажи или использования [2]. Аналогичный подход предусмотрен п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [4].

Обесценившиеся запасы должны отражаться в бухгалтерском балансе по текущей рыночной стоимости, если она ниже первоначальной стоимости изготовления (приобретения) (п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов») [4].

На разницу между текущей рыночной и первоначальной стоимостью изготовления (приобретения) материальных ценностей за счет прочих расходов организации *формируется резерв:*

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

При этом *стоимость материальных ценностей, по которой они были приняты к учету* на счета 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и др. *остается неизменной.* В то же время в бухгалтерском балансе обесценившиеся запасы отражаются в оценке «нетто»: из остатков по счетам 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» вычитают сумму обесценения, числящуюся

на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Поскольку такие резервы представляют собой инструмент оценки объектов бухгалтерского наблюдения, они получили название наименования оценочных [9, с. 25].

Заметим, что МСФО не используют для обозначения указанной категории понятие «резерв», вместо него употребляя термин «обесценение», ибо, по определению Ж.Б. Дюмарше регулятиву, в отличие от резерва, в активе баланса противостоят только фиктивные ценности [10, с. 46].

Факт обесценения товарно-материальных ценностей обычно устанавливается в ходе проводимых инвентаризаций, в том числе обязательных, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Поэтому на практике резервы часто формируют именно в конце года [8, с. 158].

Согласно п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов резерв создается по каждой единице аналитического учета запасов (номенклатурный номер). Разрешено создание резервов по однородным группам (партиям) аналогичных запасов. Не допускается создание резервов укрупненным группам запасов (таким, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары и т. п.) [4].

В каждом последующем отчетном периоде величина обесценения и, как

следствие, оценка запасов подлежит корректировке.

При дальнейшем снижении текущей рыночной стоимости сумма ранее признанного обесценения увеличивается:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В случае если наблюдается рост текущей рыночной стоимости (но не выше себестоимости), сумма ранее признанного обесценения восстанавливается:

Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналогичная запись делается по мере выбытия (продажи, списания и т. п.) запасов, в отношении которых были созданы резервы, в части, соответствующей выбывающим ценностям.

Признание и корректировка суммы обесценения материально-производственных запасов не признается изменением учетной политики, а считается изменением оценочного значения.

Изменение оценочных значений, также как и изменение учетной политики влияет на стоимостные показатели бухгалтерской отчетности. В частности, признание обесценения материально-производственных запасов уточняет их стоимость в бухгалтерском балансе, а также воздействует на расходы и финансовый результат [11, 12].

Примечания:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): Приказ Минфина РФ от 09.06.01 г. №44н [в ред. от 25.10.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

2. О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 25.11.11 г. №160н [в ред. от 18.17.12 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

3. Луговской Д.В., Оломская Е.В., Молодцова Ю.Н. Приоритет экономического содержания над правовой формой // Международный бухгалтерский учет. 2007. №5. С. 31—37.

4. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Приказ Минфина РФ от 28.12.01 г. №119н [в ред. от 24.12.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

5. Костюкова И.Н., Луговской Д.В. Признание и оценка товаров в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. №19. С. 2—10.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08): Приказ Минфина РФ от 06.10.08 г. №106н [в ред. от 18.12.12 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению: Приказ Минфина РФ от 31.10.00 г. №94н [в ред. от 08.11.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.

8. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-Юг. 2013. 512 с.

9. Луговской Д.В., Тхагапсо Р.А. Роль и значение классификации резервов для теории и практики бухгалтерского учета // Все для бухгалтера. 2007. №21. С. 24—30.

10. Кутер М.И., Луговской Д.В., Понокова Д.И. Резервирование как способ страхования рисков // Финансы и кредит. 2006. №34. С. 40—46.

11. Тхагапсо Р.А. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее // Бухгалтерский учет. 2010. №5. С. 122—123.

12. Кутер М.И., Семенцова Т.А., Тхагапсо Р.А. Цели, задачи и особенности анализа внешнеэкономической деятельности организаций // Экономический анализ: теория и практика. 2007. №1. С. 2—5.

References:

1. Accounting regulation «Accounting of inventories» (PBU 5/01): The order of the Ministry of finance of Russian Federation №44n dated 09.06.2001. [in an edition of 25.10.2010] // HLS ConsultantPlus. М., 2014. Title from the screen.

2. About International financial reporting standards and International financial reporting standards interpretations enacting on the territory of Russian Federation: Order of Ministry of Finance of Russian Federation №160n dated 25.11.2011 [in an edition of 18.17.2012] // HLS ConsultantPlus. М., 2014. Title from the screen.

3. Lugovskoy D.V., Olomskaya E.V., Molodtsova Y.N. The priority of economic substance over jural form // Everything for accountant. 2007. №5. Pp. 31—37.

4. Methodical guide for accounting of inventories: Order of Ministry of Finance of Russian Federation №119n dated 28.12.2001 [in an edition of 24.12.2010] // HLS ConsultantPlus. М., 2014. Title from the screen.

5. Kostyukova I.N., Lugovskoy D.V. Commodities recognition and valuation according to Russian and international accounting standards // International accounting. 2011. №19. Pp. 2—10.

6. Accounting regulation «Accounting policy of organization» (ПБУ 1/08): The order of the Ministry of finance of Russian Federation №106н dated 06.10.2008. [in an edition of 18.12.2012] // HLS ConsultantPlus. М., 2014. Title from the screen.

7. The chart of accounts of financial and economic activity of enterprises and Guide of its application: Order of Ministry of Finance of Russian Federation №94н dated 31.10.2000 [in an edition of 18.11.2010] // HLS ConsultantPlus. М., 2014. Title from the screen.

8. Kuter M.I. Introduction to Accounting: textbook. Krasnodar: Education-South, 2013. 512 p.

9. Lugovskoy D.V., Tkhangapso R.A. The significance and function of reserves classification for the accounting theory and practice // Everything for accountant. 2007. №21. Pp. 24—30.

10. Kuter M.I., Lgovskoy D.V., Ponokova D.I. The reserving as a way of risk hedging // Finances and credit. 2006. №34. Pp. 40—46.

11. Tkhangapso R.A. Accounting: past, present and future // Accounting. 2010. №5. Pp. 122—123.

12. Kuter M.I. Sementsova, T.A., Tkhangapso R.A. Goals, objectives and features of the analysis of organizations foreign economic activity // The Economic analysis: theory and practice. 2007. №1. Pp. 2—5.