

УДК 657

Сравнительный анализ учета материальных ресурсов по РСБУ и МСФО***Гошунова А.В.**

Кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансового учета
Казанского (Приволжского) федерального университета

**Шайдуллова Д.А.**

Студент кафедры финансового учета
Казанского (Приволжского) федерального университета

Рассмотрены различия основных аспектов учета материальных ресурсов по российским стандартам бухгалтерского учета и международным стандартам финансовой отчетности. Проведен сравнительный анализ отечественных и международных учетных особенностей. Выявлены основные черты и условия отражения материальных ресурсов в отчетности. Даны рекомендации по гармонизации учета материальных ресурсов по международным стандартам финансовой отчетности и российским стандартам бухгалтерского учета, описаны основные пути решения проблемы сближения российских стандартов бухгалтерского учета с международными стандартами.

Ключевые слова: материальные ресурсы, российские стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, запасы.

Идея перехода российской системы бухгалтерского учета на международные стандарты финансовой отчетности появилась достаточно давно. За это время в действие введены Положения по бухгалтерскому учету, приближенные к международным стандартам и отражающие основные их принципы.

Но, несмотря на процессы сближения российских стандартов бухгалтерского учета и отчетности с международными стандартами финансовой отчетности, наблюдаются некоторые расхождения в учете. Их можно наблюдать и при учете материальных ресурсов организации. Так как материалы являются основными и наиболее дорогостоящими видами оборотных активов, то они требуют особого и более детального рассмотрения при учете.

Материальные ресурсы относятся к категории материально-производственных запасов. Поэтому

их учёт регламентируется двумя основными нормативно-правовыми актами: МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», – которые имеют как сходства, так и определенные различия. В соответствии с этими двумя стандартами материальные ресурсы входят в число материально-производственных запасов и учитываются на основе их положений. Если рассматривать определение по ПБУ 5/01, то в качестве материально-производственных запасов принимаются активы, которые используются в качестве сырья, материалов при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); активы, предназначенные для

* Статья опубликована при поддержке АНО «Казанский открытый университет талантов 2.0» по результатам Конкурса «Кооперация талантов».

продажи или используемые для управленческих нужд организации.

Согласно МСФО 2 запасы – это активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности либо находящиеся в процессе производства для такой продажи или находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

Следует заметить, что при определении запасов акцент делается именно на материалы, предназначенные для использования в процессе производства и продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг. Согласно российским стандартам к запасам не относятся те материалы, которые используются при создании внеоборотных активов организации, так как прежде всего они не удовлетворяют определению запасов в части участия в производственном процессе [1].

Оценка материальных ресурсов

Способы оценки материальных ресурсов по российским и международным правилам имеют определенные расхождения. Если рассматривать ПБУ 5/01, то оценка материально-производственных запасов производится по фактической себестоимости, которая, в свою очередь, включает затраты, понесенные организацией при приобретении таких запасов, кроме налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

В зависимости от способов получения материальных ресурсов фактическая себестоимость может формироваться по-разному. Если организация сама изготавливает материальные ресурсы, то фактическая себестоимость определяется, исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Фактическая себестоимость материалов, 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 случае получения материальных ресурсов в счет вклада в уставный капитал их фактическая себестоимость определяется, исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации. Материальные ресурсы, полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, оцениваются, исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

МСФО 2, в отличие от российских стандартов, не содержит понятия «фактическая себестоимость». И если учет ведется по международным стандартам, то запасы оцениваются по себестоимости или по чистой цене продажи. При этом выбирается одна из наименьших этих величин. Оценка материалов по себестоимости аналогична их оценке по фактической себестоимости, предусмотренной РСБУ. В случае оценки запасов по себестоимости в нее включа-

ются все затраты, понесенные при приобретении, а также затраты на переработку и прочие затраты, необходимые для обеспечения текущего местонахождения и состояния. Если наименьшей величиной окажется чистая цена продажи, то материальные ресурсы учитываются по расчетной продажной цене в ходе обычной деятельности за исключением расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Перечень затрат, из которых складывается фактическая себестоимость запасов в РСБУ и МСФО, примерно одинаков и включает в себя суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), затраты на консультационные и информационные услуги, вознаграждения посредническим организациям, затраты, связанные с заготовкой и доставкой материальных ресурсов до места их использования, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, а также затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг [2].

Но не все затраты могут включаться в себестоимость, есть и исключения, которые важно учитывать. Как следует из ПБУ 5/01, в себестоимость материальных ресурсов не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, если только они не связаны непосредственно с приобретением этих запасов. В МСФО не включаются в себестоимость административные расходы, не связанные с доведением запасов до состояния, пригодного к использованию; сверхнормативные потери сырья, затраченного труда, прочие производственные затраты; затраты на хранение, если только они не требуются для перехода к следующему этапу производственного процесса.

Существуют и выделяются ситуации, когда определенные затраты могут включаться в себестоимость материальных ресурсов. Если же обратиться к международным стандартам, то учет затрат по займам регламентируется МСФО 23 «Затраты по займам», где дается четкое определение того, что затраты по займам могут быть отнесены на первоначальную стоимость запасов только в том случае, если подготовка этих запасов к предполагаемому использованию или продаже требует значительного времени. Согласно российским стандартам процентные расходы в стоимость материальных ресурсов не включаются. В соответствии с ПБУ 15/2008 расходы по займам признаются прочими расходами.

В случае если организация оплачивает приобретенные материалы в иностранной валюте, могут возникать курсовые разницы из-за изменения стоимости валюты. В соответствии с МСФО на себестоимость материальных ресурсов могут относиться и курсовые разницы, связанные с приобретением этих

материальных ресурсов. Учет курсовых разниц регламентируется МСФО 21.

Так, согласно его положениям, влияние изменений курсовой разницы должно включаться в балансовую стоимость соответствующего актива только при условии, что скорректированная балансовая стоимость не превышает меньшее из двух значений – восстановительную стоимость и суммы, возмещаемые за счет продажи или использования актива. В РСБУ на данный счет нет никаких определенных положений о возможности отнесения сумм курсовых разниц на себестоимость материально-производственных запасов.

Последующая оценка

Со временем цена материальных ресурсов может снизиться либо они могут морально устареть или частично потерять свое качество. В таком случае на конец года делается переоценка, и материалы отражают в бухгалтерском балансе по цене возможной реализации с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации [3].

Но при этом в ПБУ 5/01 нет ясного описания того, как должны оцениваться материальные ресурсы, цена возможной реализации которых в одном отчетном периоде была ниже фактической себестоимости, а в следующем отчетном периоде выросла выше фактической себестоимости.

В международных стандартах дается более подробное определение оценки. Согласно МСФО 2 материалы должны оцениваться по наименьшей из двух величин – себестоимости и возможной чистой цене продаж.

В качестве немаловажного отличия МСФО 2 от ПБУ 5/01 можно выделить то, что сырье и материалы согласно международному стандарту не списываются ниже себестоимости, если готовая продукция, в которую они будут включены, предположительно, будет продана по себестоимости или выше себестоимости.

Пример. Организация ООО «Квант» закупила 500 т. муки в общей сумме 1 млн. руб. Стоимость 1 т. составляет 2 тыс. руб. На конец отчетного периода цена муки на рынке упала и составила 1750 руб. за тонну. Согласно положениям РСБУ и МСФО запасы муки переоцениваются по цене возможной реализации и составляют 875 тыс. руб. На конец следующего отчетного периода цена муки снова меняется и устанавливается на уровне 2,5 тыс. руб. за тонну. И в соответствии с этими изменениями, появляются различия в учете. Согласно МСФО 2 запасы муки на конец второго года должны оцениваться по наименьшей из двух величин (себестоимости или чистой цене продажи). Наименьшей величиной является себестоимость, то есть 1 млн. руб. В соответствии с ПБУ 5/01, стоимость муки на конец второго года не изменится и будет равна 875 тыс. руб. Таким образом, из-за особенностей учета по МСФО и

РСБУ появляются расхождения в оценке и в общей сумме разница равна 125 тыс. руб.

В определенных случаях экономические субъекты могут формировать резервы под снижение стоимости материальных ценностей. Международные стандарты финансовой отчетности обязывают создавать данный резерв в установленных случаях. В свою очередь РСБУ предоставляет только право, а не обязывает делать это. Согласно МСФО при создании резерва себестоимость материалов списывается до их чистой цены продажи [4].

Оценка материальных ресурсов при выбытии

Важным вопросом при отпуске материальных ресурсов в производство или другом выбытии является и то, как они будут оцениваться и отражаться в учете.

Оценка материальных ресурсов при их выбытии по МСФО схожа с такой оценкой по РСБУ. Выделяются следующие методы:

1) по себестоимости каждой единицы. Данный способ применяется в отношении таких запасов, которые не могут заменять друг друга;

2) по средней себестоимости. Рассчитывается путем деления суммарной себестоимости группы материальных ресурсов на их количество;

3) способ ФИФО. Основан на том, что основанный на том, что материалы, первыми поступающие в производство (продажу), оцениваются по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости материалов, числящихся на начало периода [5].

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 2 для всех запасов, сходных по характеру и их использованию организацией, должны применяться одинаковые методы оценки. Для запасов различного характера использование разных методов оценки разрешается [6].

Отражение в отчетности

Российские правила ведения бухгалтерского учета позволяют отражать в учете материальные ресурсы только после перехода к организации права собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления на них. И в том случае, если у организации нет такого права, она должна учесть их за балансом. В частности, могут быть использованы следующие забалансовые счета для материальных ресурсов:

а) 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;

б) 003 «Материалы, принятые в переработку».

Иными словами, можно сказать, что в российских стандартах все достаточно подробно описано и регламентировано.

Совсем иная ситуация предусмотрена международными стандартами, согласно которым, несмотря на права собственности, материальные ресурсы признаются запасами и учитываются на балансе организации.

Важной отличительной чертой также является отражение операций использования и движения материальных ресурсов на счетах бухгалтерского учета. В российском учете существует утвержденный План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению, согласно которым информация о наличии и движении материалов отражается на счете 10 «Материалы».

Таким образом, в целом принципы учета материальных ресурсов по РСБУ и МСФО очень похожи, за исключением некоторых положений. Трудности могут быть связаны с особенностями понятийного аппарата, переводом международных стандартов. И в соответствии с этим можно выделить определенные пути гармонизации учета материальных ресурсов по МСФО и РСБУ:

1) пересмотреть понятийный аппарат, отражаемый в российских стандартах, максимально приблизив их к международным;

2) ввести переходные положения или формы по учету запасов, чтобы свободно переходить с РСБУ в МСФО;

3) установить порядок перевода международных стандартов на русский язык, чтобы не возникало двояких ситуаций. В частности, уполномочить специальный орган контролировать изменения в МСФО и качество перевода таких изменений;

4) сблизить с МСФО способы оценки материальных ресурсов. То есть оценивать их по наименьшей из двух величин – по себестоимости или по чистой цене продажи. В результате при изменении цен на рынке не будут возникать разницы при оценке запасов по МСФО и РСБУ;

5) более детально описать способы оценки материальных ресурсов при их выбытии.

Литература:

1. Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н (ред. от 24.12.2010 г.) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» // СПС «КонсультантПлюс»
2. Петров А.М., Коняхина А.Н. Методика и практика подготовки первой отчетности по МСФО в группе компаний. – М.: КУРС, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 319 с.
3. Батыршина А.Ф. Сравнительный анализ учета материально-производственных запасов по РСБУ и МСФО // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы III Междунар. науч. конф. (г. Москва, июнь 2015 г.). – М.: Буки-Веди, 2015. – С. 61-63.
4. Бескорвайная С.А. Стандартизация бухгалтерского учета и финансовой отчетности: учеб. пособие. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 277 с.
5. Приказ Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н (ред. от 16.05.2016 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет материально-производственных запасов” ПБУ 5/01» (Зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 г. № 2806). // СПС «КонсультантПлюс»
6. Пласкова Н.С. Анализ финансовой отчетности, составленной по МСФО: учеб. – М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 331 с.

Comparative Analysis of Accounting and Assessment of Physical Assets in IFRS and Russian Accounting Standards

F.V. Gorshunova, D.A. Shaidullova
Kazan (Volga Region) Federal University

The paper dwells upon differences in accounting of physical resources according to Russian accounting standards international financial reporting standards. The authors carry out a comparative analysis of domestic and international accounting principles. Main methods of estimation of physical assets at their disposal as well as main characteristics of reporting the physical assets are outlined. The authors give recommendations on harmonization of accounting of physical assets in Russian accounting standards and international financial reporting standards and solution of the problem of alignment of Russian accounting standards international financial reporting standards.

Key words: physical assets, Russian accounting standards, international financial reporting standards, reserves.