

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И ОЦЕНКИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

**Курьянов Алексей Владимирович,**

доцент кафедры финансов и бухгалтерского учета  
Мичуринский государственный аграрный университет,

г. Мичуринск, РФ

kurjanov-av@rambler.ru

**Попова Светлана Николаевна,**

студентка 3 курса Института экономики и управления  
Мичуринский государственный аграрный университет,

г. Мичуринск, РФ

sosweetis21@gmail.com

**Аннотация.** Статья посвящена теоретическим аспектам учета производственных запасов по российским и международным стандартам.

**Ключевые слова.** Учет и оценка производственных запасов, МСФО, методы оценки запасов.

Одной из основных закономерностей современного развития российской учетной системы является ее адаптация к западным системам, основанным на международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), которые определяют общие подходы к формированию показателей отчетности и предлагают варианты учета отдельных средств и операций в организациях. Поэтому, изучая актуальные вопросы учета материально-производственных запасов, проведем сравнительный анализ международных и российских подходов к квалификации и признанию запасов, их оценке, переоценке и отпуску в производство [1-6].

В международных стандартах основные вопросы бухгалтерского учета нашли отражение в МСФО "Запасы" (МСФО 2). Порядок же учета производственных запасов в РФ определен Положением по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденным Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н. Кроме того, вопросы учета и оценки в бухгалтерской отчетности сырья, материалов, готовой продукции, товаров и незавершенного производства рассматриваются в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и иных нормативных актах по бухгалтерскому учету [7, 11].

В соответствии с ПБУ 5/01 в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья и материалов при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 2 определяет запасы как активы:

- предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;
- в процессе производства для такой продажи;
- в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

С одной стороны, производственные запасы можно признавать в учете независимо от наличия права собственности, с другой – нормы ПБУ 5/01 не устанавливают экономических критериев признания этой группы активов, а только через определение и порядок их оценки. Поэтому, по мнению С.А. Николаевой, Г.А. Безрученко и А.А. Галдиной, в связи с отсутствием четких норм в Положении организации вправе самостоятельно их толковать и, соответственно, определять порядок признания (или непризнания) производственных запасов в учете.

Выполняя же требования международных стандартов, у компании не возникнет проблем, связанных с признанием или непризнанием запасов, поскольку определено понятие актива и при проверке его существования право собственности не является первостепенным.

В российском учете и МСФО различаются подходы к определению первоначальной стоимости запасов при их приобретении.

В соответствии с МСФО 2 себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы доставить ценности до места их настоящего нахождения и состояния.

Кроме того, в МСФО 2 приведены затраты, которые не могут быть включены в себестоимость запасов, а должны быть признаны в качестве расходов в период их возникновения. К ним относятся:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;
- административные накладные расходы, которые не связаны с

доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;

– сбытовые расходы.

В российском учете организация может выбрать один из двух способов оценки запасов при их приобретении:

- 1) по фактической себестоимости;
- 2) по учетным ценам.

В соответствии с ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая включает следующие составляющие:

- суммы, уплачиваемые поставщику по договору;
- транспортно-заготовительные расходы;
- расходы по доведению материалов до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях.

По мнению С.А. Николаевой, Г.А. Безрученко и А.А. Галдиной, включение в фактическую себестоимость материально-производственных запасов, полученных безвозмездно, дополнительных затрат, связанных с их поступлением, создает варианты учета указанных затрат. Несмотря на формулировку п. 11 ПБУ 5/01, вариантность решения этого вопроса возникает в связи с противоречием данной нормы ст. 11 Федерального закона "О бухгалтерском учете".

Вариант 1. Указанные затраты не включаются в фактическую себестоимость запасов, полученных безвозмездно, и признаются в качестве расхода отчетного периода. Иначе последняя величина не будет равна их рыночной стоимости, что противоречит норме ст. 11 Федерального закона "О бухгалтерском учете".

Вариант 2. Дополнительные затраты, связанные с безвозмездным поступлением запасов, включаются в их фактическую себестоимость, которая определяется как их рыночная стоимость, увеличенная на сумму дополнительных затрат, связанных с поступлением (в соответствии с п. 11 ПБУ 5/01).

По мнению С.А. Николаевой, в отношении оценки активов, полученных организацией безвозмездно, в нормативных актах по бухгалтерскому учету должен быть установлен единый подход.

В отличие от российского учета, где безвозмездно поступившие запасы оцениваются по рыночной стоимости, международными стандартами определение себестоимости запасов исходя из рыночной стоимости не предусмотрено.

В крупных организациях текущий учет материальных ценностей целесообразно вести по учетным ценам – по средним ценам приобретения либо по плановой (нормативной) себестоимости, которые устанавливаются по каждому номенклатурному номеру материалов в номенклатуре-ценнике. Отклонение фактической себестоимости материалов от учетной отражают на отдельных аналитических счетах по видам или однородным группам производственных запасов [8-10].

Согласно же международному стандарту МСФО 2 метод нормативных затрат может быть использован для удобства, если результаты приближенно выражают значение себестоимости.

Различаются также российский и международный подходы к отражению запасов в финансовой отчетности.

Согласно МСФО 2 запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж, причем последнюю определяют как предполагаемую продажную цену при нормальном ходе дел за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию.

Списание запасов ниже себестоимости до возможной чистой цены продаж отвечает мнению, что активы не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования.

В российском учете материально-производственные запасы, на которые текущая рыночная цена в течение года снизилась либо они морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество,

отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Такой резерв образуется за счет финансовых результатов деятельности организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости. Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается на одноименном счете 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей" следующей записью:

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы"

К-т сч. 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей".

Если в последующем текущая рыночная стоимость материалов, под снижение стоимости которых ранее был создан резерв, увеличилась, или указанные материалы списаны в производство, или переданы по фактической себестоимости, то соответствующая часть резерва относится в уменьшение стоимости материальных ценностей. В учете будет сделана следующая запись:

Д-т сч. 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей"

К-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы".

Информация о текущей рыночной стоимости производственных запасов должна быть подтверждена документально или экспертным путем.

При этом расчет текущей рыночной стоимости производственных запасов и, соответственно, создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей должны быть осуществлены до даты представления или утверждения бухгалтерской отчетности за отчетный год.

При определении себестоимости запасов при отпуске их в производство в международном и российском учете существуют некоторые различия.

Запасы могут оцениваться организацией по средней себестоимости, которая определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество,

соответственно складывающееся из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

При способе ФИФО применяется правило: первая партия на приход – первая в расход. Это значит, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца.

Предусматривая возможность применения различных методов оценки по разным видам (группам) запасов, ПБУ 5/01 не раскрывает критериев формирования таких видов (групп). В отличие от российского учета в системе международных стандартов сформулированы общие подходы к определению групп запасов.

Методы оценки запасов, предусмотренные российским законодательством и международными стандартами, аналогичны. В то же время МСФО достаточно четко определяют статьи запасов, себестоимость которых должна быть определена путем специфической идентификации индивидуальных затрат. В случае если идентификация затрат невозможна, в соответствии с МСФО 2 предпочтительным является метод ФИФО, или средневзвешенной стоимости. Российское же законодательство не устанавливает приоритета какого-либо способа оценки материально-производственных запасов.

Аналитический учет производственных запасов в бухгалтерии организации можно вести одним из следующих способов, закрепленным в учетной политике:

– бухгалтерским (количественно-суммовым), основанным на дублировании в бухгалтерии складского сортового учета с использованием карточек аналитического учета, в которых операции по поступлению и расходу отражаются и в натуральном, и в денежном выражении;

– оперативно-бухгалтерским (сальдовым), используя в качестве регистров аналитического учета карточки учета материалов, ведущиеся на

складах, из которых сальдо по каждому номенклатурному номеру материальных ценностей служит основанием для составления ведомости учета остатков материалов на складе.

Таким образом, внесением изменений План счетов был приведен в соответствие с более новыми нормативными материалами. Однако в российском законодательстве по бухгалтерскому учету еще встречаются противоречия, которые необходимо исправить.

В целом международные и российские подходы к учету производственных запасов имеют много общего: аналогичные способы оценки при отпуске в производство, сходные подходы к формированию фактической себестоимости запасов, приобретенных за плату и созданных организацией самостоятельно. Но наряду с этим международные стандарты регламентируют учет запасов в целом, более четко определяют критерии признания активов в качестве запасов и порядок их оценки. Российское же законодательство (ПБУ 5/01) регулирует только вопросы учета материально-производственных запасов, а в практике формирования их себестоимости оно основано не столько на экономической сущности оценки, сколько на конкретном перечне затрат, включаемых в себестоимость, что более отражает налоговый, нежели финансовый подход к учету затрат.

#### **Список литературы:**

1. Гоберкорн Е.Ю. Особенности оценки финансового состояния предприятий АПК / Е.Ю. Гоберкорн, Г.Н. Фокина, А.В. Курьянов // Наука и Образование. - 2020. - № 1. - С. 150.

2. Иванкина Л.С. Анализ и управление запасами на предприятии с использованием программы "1С: ПРЕДПРИЯТИЕ 8.2" / Л.С. Иванкина, Е.И. Ягодкина // Сб.: Экономическая безопасность: правовые, экономические, экологические аспекты. Материалы Международной научно-практической конференции. - В 2-х томах. - 2017. - С. 149



3. Курьянов А.В. Анализ и оценка рентабельности капитала хозяйствующего субъекта / А.В. Курьянов, Л.А. Додонова // Наука и Образование. - 2019. - № 2. - С. 462.

4. Курьянов А.В. Оценка производственного потенциала предприятий АПК / А.В. Курьянов, А.С. Дубовик, С.Е. Варганова // Наука и Образование. - 2019. - № 2. - С. 409.

5. Курьянов А.В. Анализ и оценка эффективности деятельности предприятий АПК / А.В. Курьянов, С.В. Гуваева // Сборник: Агротехнологии XXI века Материалы Всероссийской научно-практической конференции с международным участием, посвященной 100-летию высшего аграрного образования на Урале. 2019. С. 65–68.

6. Меньших М.А. Анализ финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций / М.А. Меньших, Н.Е. Попова, А.В. Курьянов // Наука и Образование. - 2020. - № 1.- С. 151.

7. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н.

8. Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета. – «Аналитика-Пресса», 2002.

9. Особенности анализа использования основных фондов, как составной части производственного потенциала предприятий АПК / А.С. Дербенева, А.В. Курьянов // Наука и Образование. - 2019. - № 4. - С. 126.

10. Патров В.В., Быков В.А. Как правильно составить бухгалтерскую отчетность. – СПб, 2003.

11. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01: Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44 н.

# THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING AND EVALUATION INVENTORY MANAGEMENT

**Kuryanov Alexey Vladimirovich,**

Associate Professor  
of the Finance and Accounting Department

Michurinsk State Agrarian University,

Michurinsk, Russian Federation

kurjanov-av@rambler.ru

**Popova Svetlana Nikolaevna,**

3rd year student of the Economics and Management Institute

Michurinsk State Agrarian University,

Michurinsk, Russian Federation

sosweetis21@gmail.com

**Annotation.** The article is devoted to the theoretical aspects of inventory accounting according to Russian and international standards.

**Keywords.** Accounting and evaluation of production stocks, IFRS, methods of inventory estimation.