

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Адаптация систем учета

ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»: АНАЛИЗ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ

Михаил Анатольевич ГОРОДИЛОВ

доктор экономических наук, доцент,
заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа,
декан экономического факультета,
заведующий лабораторией финансовых и бухгалтерских экспертиз,
Пермский государственный национальный исследовательский университет (ПГНИУ),
Пермь, Российская Федерация
mag@econ.psu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4609-4888>
SPIN-код: 4534-7646

История статьи:

Рег. № 366/2020
Получена 19.06.2020
Получена в
доработанном виде
17.07.2020
Одобрена 27.07.2020
Доступна онлайн
14.08.2020

УДК 657.1

JEL: M41, M48

Ключевые слова:

международные
стандарты финансовой
отчетности,
федеральные стандарты
бухгалтерского учета,
запасы

Аннотация

Предмет. С 2021 г. на бухгалтерскую (финансовую) отчетность в обязательном порядке станет распространяться Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 5/2019 «Запасы». Для правильного понимания новых нормативных требований, которые необходимо адаптировать к учетным системам уже сейчас, в статье анализируются те изменения, которые носят концептуальный, системообразующий характер. В статье рассматриваются концептуальные изменения в российской теории и практике учета запасов, вызванные принятием нового стандарта.

Цели. Выявление и обоснование концептуальных изменений в понятийном аппарате, классификациях, правоприменительной практике при внедрении ФСБУ 5/2019 «Запасы» в теорию и практику учета российских компаний.

Методология. В процессе исследования использовался метод сравнительного анализа.

Результаты. Обнаружено, что новый стандарт направлен не просто на замену предыдущего от 2001 г. Он в большей степени соответствует международному стандарту-аналогу. Тем не менее, выявлен и целый ряд характерных отличительных черт, имеющих специфическую природу их образования. Так, с принятием нового стандарта обогащается понятийный аппарат, увеличивается перечень статей затрат, причем как настоящих, так и «будущих», которые могут включаться в исходную стоимость запасов. Это обусловлено более ярким проявлением «доходной» специфики запасов как активов (ресурсов), контроль над которыми принадлежит организации в результате событий прошлых периодов, и от которых организация ожидает получения экономических выгод в будущем. Автор выделил восемь различных изменений, носящих концептуальный характер, составляющих научную новизну настоящего исследования.

Выводы. Применение нового ФСБУ 5/2019 «Запасы» потребует пересмотра положений учетной политики организации, разработки новых внутренних стандартов хозяйствующих субъектов. Безусловным преимуществом является сближение национальной практики учета с требованиями МСФО.

Для цитирования: Городилов М.А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: Анализ концептуальных изменений // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – Т. 23, № 8. – С. 844 – 863.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.8.844>

С 2021 г. к бухгалтерской (финансовой) отчетности в обязательном порядке начнет применяться Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 5/2019 «Запасы»¹. В целях правильного понимания новых нормативных требований, которые нужно адаптировать к учетным системам уже сейчас, в настоящей статье попробуем выявить те изменения, которые носят концептуальный, системообразующий характер, и без понимания которых читать новый стандарт сложно. По мнению автора, среди таких изменений следует выделить следующие.

1. *Неравноценный обмен*. Введя в действие ФСБУ 5/2019 «Запасы», регулирующий орган не просто заменил старый стандарт ПБУ 5/01 на новый, но и отменил при этом ряд иных важных нормативно-методических актов, составлявших вместе с ПБУ 5/01 целостную систему регулирования учета материально-производственных запасов, что потребует серьезной доработки внутренних стандартов экономических субъектов, включая учетную политику.

Приказом Министерства финансов РФ о введении в действие ФСБУ 5/2019 «Запасы»² отменяется ряд иных нормативных актов:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01³ (далее – ПБУ 5/01);
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов⁴;
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды⁵.

¹ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/

² Там же.

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н (с изм. и доп.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/

⁴ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2001 № 119н (с изм. и доп.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/

Идея замены ПБУ 5/01 на ФСБУ 5/2019 «Запасы» понятна и оправдана тем, что в результате введения в действие нового стандарта произойдет равноценный «обмен» одного стандарта на другой, более актуальный и в наибольшей степени соответствующий требованиям международного стандарта-аналога⁶.

Однако исключение из состава регулирующих норм оставшихся двух документов уже вызывает животрепещущие вопросы у профессионального сообщества, поскольку ими регламентируются не столько вопросы бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, сколько учета производственного, первичного, номенклатурного, партионного и т.д., организации складского хозяйства, учета выдачи спецодежды, инструмента и др., описываются конкретные процедуры материально ответственных и иных должностных лиц организации применительно к разным практическим ситуациям, освещаются важнейшие вопросы организации внутреннего контроля. Другими словами, те положения, которые по-прежнему остаются на методическом уровне важными не только для главного бухгалтера, но и для руководителя организации. Думается, что решение финансового ведомства исключить из списка нормативных актов «Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» и «Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды» должно сопровождаться последующими рекомендациями хозяйствующим субъектам по включению всех положений, имеющих методический характер, из указанных положений отмененных нормативных актов либо в учетную политику, либо в иные внутренние стандарты хозяйствующего субъекта в части, не противоречащей новым положениям, что законодательно разрешено.

2. ФСБУ 5/2019 «Запасы» принят в рамках программы по сближению российской системы учета с практикой учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Вместе с тем, реализуя политику по внедрению системы федеральных стандартов бухгалтерского учета (включая анализируемый), хотя и разрабатываемых в соответствии с МСФО, но в то же время существенно отличающихся от них, законодатель сохраняет сильную национальную специфику учетных систем РФ. Это обусловлено не только сложившимися стереотипами, но и ярко

⁵ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 26.12.2002 № 135н (с изм. и доп.).
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40859/

⁶ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (с изм. и доп.).
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193531/

выраженными особенностями гражданского, налогового и иных отраслей права. В то же время разрешается дополнять учетную политику хозяйствующего субъекта положениями из МСФО, а также в ряде случаев полностью отказаться от ряда национальных правил учета в пользу МСФО.

Аспект гармонизации национальной системы учета и МСФО в рамках исследуемого стандарта при его введении в действие рассматривают многие ученые: С.П. Ливадина⁷, В.Е. Неганова⁸, Н.Н. Никитина, В.А. Шангин [1], В.П. Теряева [2], С.В. Языкова, Т.П. Алавердова [3].

Продолжается начавшееся в 2015 г. реформирование бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности, связанное с переходом на федеральные стандарты для организаций государственного сектора (ФСГС), в рамках которого с 1 января 2020 г. при ведении бюджетного и бухгалтерского учета государственными (муниципальными) учреждениями применяется стандарт «Запасы»⁹. Методические рекомендации по применению нового стандарта в государственном (муниципальном) секторе раскрываются в работах ряда ученых: И.А. Варпаевой [4], Э.С. Дружиловской [5, 6], Т.И. Кришталевой и А.А. Платовой [7], Т.С. Масловой [8], Т.С. Масловой и С.А. Кемаевой [9], С. Мухина [10], М. Никитенко [11], А. Репина [12], Л. Семиной [13], Г. Селищевой [14], Т. Сильвестровой [15].

Понятна и цель нового стандарта, которая заключается, по мнению ряда авторов, в повышении степени достоверности финансовой отчетности¹⁰ [16] и др.

Применение МСФО в качестве основы для разработки национальных стандартов бухгалтерского учета было предусмотрено еще «Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами

⁷ Ливадина С.П. Понятие и оценка материально-производственных запасов в свете требований нового федерального стандарта / Актуальные проблемы экономики, коммерции и сервиса: сборник научных трудов кафедры Коммерции и сервиса, посвященный Юбилейному году РГУ им. А.Н. Косыгина. М.: Российский государственный университет имени А.Н. Косыгина, 2020. С. 124–129.

⁸ Неганова В.Е. Актуальность ФСБУ «Запасы» и проблемы бухгалтерского учета материалов в связи с переходом на ФСБУ «Запасы» / Развитие бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики в условиях современных стратегий хозяйственной деятельности: материалы научной конференции. Н. Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2020. С. 129–134.

⁹ Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 07.12.2018 № 256н (с изм. и доп.). URL: <https://base.garant.ru/72146396/>

¹⁰ Неганова В.Е. Актуальность ФСБУ «Запасы» и проблемы бухгалтерского учета материалов в связи с переходом на ФСБУ «Запасы» / Развитие бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики в условиях современных стратегий хозяйственной деятельности: материалы научной конференции. Н. Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2020. С. 129–134.

финансовой отчетности»¹¹, принятой постановлением Правительства РФ в 1998 г., и далее Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденной Минфином России в 2004 г.¹². Принцип, по которому применение международных стандартов является основной для разработки федеральных и отраслевых стандартов, закреплён также и в ст. 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете»¹³.

В этой связи следует прояснить то, что ФСБУ 5/2019 «Запасы», проект которого был создан в рамках Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, изначально утвержденной Минфином России в 2016 г. и далее ежегодно актуализируемой¹⁴, также был разработан на основе аналога МСФО (IAS) «Запасы» и поэтому во многом соответствует последнему.

Вместе с тем, *устанавливая приоритет международных стандартов при разработке проектов ФСБУ, законодатель в то же время не рассматривает МСФО в качестве обязательных для целей прямого правоприменения большинством хозяйствующих субъектов.* (Примечание: здесь мы не рассматриваем особые случаи, в том числе для целей составления консолидированной финансовой отчетности группами, либо добровольный отказ последними от ФСБУ с возможностью применения МСФО в соответствии с абз. 2 п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008¹⁵). В таком случае МСФО являются лишь основой для разработки проекта будущих федеральных стандартов, в то время как окончательное содержательное наполнение ФСБУ, с учетом многоступенчатой процедуры по их разработке, согласованию и утверждению, в том числе посредством процедуры публичного обсуждения, может оказаться совсем другим.

¹¹ Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125/

¹² Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/

¹³ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с изм. и доп.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

¹⁴ См. приказы Минфина России от 23.07.2016 № 70н; от 07.06.2017 № 85н; Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019–2021 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18.04.2018 № 83н; приказ Минфина России от 05.06.2019 № 83н.

¹⁵ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (с изм. и доп.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/

Именно поэтому ФСБУ закономерно отличаются от МСФО, причем разница может оказаться весьма существенной¹⁶ [3]. Иногда такие отличия могут быть вызваны стремлением разработчика упростить понимание стандартов для профессионального сообщества бухгалтеров (в этом случае, как правило, наблюдаются изъятия из текста МСФО ряда положений), что может быть обусловлено особенностями перевода и (или) стереотипностью и неготовностью сообщества к каким-либо кардинальным изменениям¹⁷. Такие отличия могут быть вызваны и вполне объективными обстоятельствами – существенными различиями МСФО, разработанными в рамках англо-саксонской системы правовых норм, с одной стороны, и законодательных и иных нормативных актов гражданского, налогового и иных отраслей права в РФ, с другой стороны. В.Е. Неганова в этом контексте употребляет даже такой интересный термин, как «государственная индивидуальность» применительно к действующему порядку бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности¹⁸. Тем не менее, сближение идет. Не быстрыми темпами, но постоянно и системно. В стремлении догнать мировую систему стандартов, утверждая все новые и новые стандарты, адекватные МСФО, сокращая разницу между ФСБУ и МСФО, мы все время остаемся на значительном расстоянии от последних, поскольку МСФО в России лишены статуса нормативных актов прямого действия. Заметим, что есть и ряд ограничений такого прямого действия МСФО: сложность их применения субъектами малого бизнеса, рассогласованность их положений с национальными нормативными актами в области гражданского и иных отраслей права и др.

В некоторых случаях возникающие различия между ФСБУ и аналогами в МСФО автору непонятны. Примером такого изъятия из МСФО, не попавшего в комментируемый ФСБУ, является порядок учета побочных продуктов, описанный в МСФО. Согласно п. 14 МСФО (IAS) 2 «Запасы», последние могут оцениваться по чистой возможной цене продажи, которая вычитается из себестоимости основного продукта. Такой подход, широко используемый в том

¹⁶ Михайлова К.О., Садыкова Л.Г. ФСБУ «Запасы» и особенности его применения / Структурные преобразования экономики территорий: в поиске социального и экономического равновесия. Т. 2.: материалы 3-й Всероссийской научно-практической конференции. Курск: Юго-Западный государственный университет, 2020. С. 50–53.

¹⁷ Для сравнения: Международные стандарты аудита являются обязательными в РФ в полном объеме с 2017 г. До этого попытки вносить изменения и «переписывать заново» национальные стандарты аудиторской деятельности предпринимались трижды: в 1990-е, 2000-е и 2010-е гг. Все три попытки оказались тщетными. С учетом исторического опыта в соседней профессиональной области – аудиторской – стоило бы еще раз вернуться к вопросу о применении МСФО в качестве первоисточника.

¹⁸ Неганова В.Е. Актуальность ФСБУ «Запасы» и проблемы бухгалтерского учета материалов в связи с переходом на ФСБУ «Запасы» / Развитие бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики в условиях современных стратегий хозяйственной деятельности: материалы научной конференции. Н. Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2020. С. 129–134.

числе и в практике планирования, учета и калькулирования на предприятиях бывшего СССР, почему-то оказался незаслуженно забыт в новом ФСБУ 5/2019 «Запасы». К примеру, Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции сахарной промышленности, утвержденная Министерством промышленности продовольственных товаров СССР 17.09.1955, предусматривала возможность учета стоимости полученной от производства рафинадной патоки, как побочного продукта, по установленным оптовым ценам¹⁹. Аналогичный подход автор статьи наблюдал и в начале 2000-х гг. при исследовании вопросов учета попутного нефтяного газа, в то время являющегося побочным продуктом, образующимся при добыче нефти на нефтяных месторождениях Пермского края. Попутный нефтяной газ учитывался по планово-учетным ценам, близким к ценам его возможной реализации. Общая себестоимость побочной продукции, то есть попутного нефтяного газа, сдаваемого на газоперерабатывающий завод, определяемая на основе планово-учетных цен, вычиталась из общей величины затрат при калькулировании себестоимости основного продукта – товарной нефти. Аналогичное изъятие наблюдается и в части учета процентов в составе квалифицируемых активов, о чем речь пойдет далее.

Успокаивает лишь то, что таких кардинальных отличий в новом стандарте немного, по сравнению с МСФО. И при возникновении подобных вопросов, требующих решения, экономическим субъектам предлагается использовать порядок, предусмотренный п. 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»²⁰, введенного в действие приказом Минфина России от 28.04.2017 № 69н (далее – новация).

В случае, если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пп. 5 и 6 настоящего Положения, использует **последовательно** следующие документы: в первую очередь, **МСФО**; положения федеральных и (или)

¹⁹ Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции сахарной промышленности: утверждена Министерством промышленности продовольственных товаров СССР 17.09.1955. URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_5034.htm

²⁰ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (с изм. и доп.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/

отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам; рекомендации в области бухгалтерского учета.

Следует отметить, что и ранее, до указанного нововведения, действовало правило о том, что если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организацией осуществлялась разработка соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также МСФО (п. 7 ПБУ 1/2008 до новации). Однако, по мнению автора, при новации прослеживается явное усиление роли МСФО, сопровождаемое изменением приоритетности: если ранее МСФО были «вторичны» по отношению к российским ПБУ (п. 7 ПБУ 1/2008 до новации), то сейчас организация должна последовательно применять ряд нормативных актов, среди которых **МСФО занимают ведущую роль** (п. 7.1 ПБУ 1/2008 с учетом новации). На наш взгляд, это не случайно, поскольку свидетельствует о дальнейшем сближении российской системы регулирования бухгалтерского учета с МСФО. Таким образом, грань между российскими стандартами и МСФО становится все менее ощутимой.

3. ФСБУ 5/2019 «Запасы» вводит в научно-практический оборот новое понятие «запасы», адекватное МСФО.

Для целей бухгалтерского учета запасы понимаются как активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев (ранее общее определение не формулировалось)²¹.

Автору это представляется абсолютно правильным: если в бухгалтерском балансе организации соответствующий показатель называется «Запасы», то и соответствующий стандарт должен быть одноименным. Состав запасов, согласно новому стандарту, должен включать в себя все виды запасов, которые учитываются организацией по соответствующей балансовой статье. Такой порядок соответствует МСФО, что можно оценить положительно.

4. В новом стандарте более ярко, чем ранее, выражена «доходная» специфика актива как ресурса, контролируемого организацией в результате событий прошлых периодов, от которого организация ожидает получить экономические выгоды в будущем. В свою очередь, это экономически обосновывает включение в стоимость запасов не только фактически произведенных затрат в

²¹ Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии: информационное сообщение Минфина России от 10.04.2020 № ИС-учет-27.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_350069/

прошлом, но и оценочных обязательств, а также капитализацию процентов по кредитам и займам.

Справедливости ради следует отметить, что и в прежнем стандарте «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 допускалась возможность включить проценты в стоимость материально-производственных запасов²². Однако ввиду того, что Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008²³, принятому позднее, возможность по включению процентов в стоимость активов сузилась исключительно до инвестиционных активов, под которыми понимались только «объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов»²⁴, то фактически ПБУ 5/01 в исследуемой части и не применялся, поскольку ПБУ 15/2008 был принят позднее и поэтому был приоритетнее (указанную точку зрения поддерживает и Минфин России в письме от 23.08.2001 № 16-00-12/15²⁵).

ФСБУ 5/2019 «Запасы», казалось бы, исключил несоответствие двух нормативных актов: проценты по кредитам и займам вновь могут капитализироваться в стоимость запасов, а именно пп. «д» п. 11 нового стандарта говорит о том, что в фактическую себестоимость запасов, в частности, включаются «связанные с приобретением (созданием) запасов проценты, которые подлежат включению в стоимость *инвестиционного* актива». На первый взгляд, вопрос исчерпан. Обеспечивается полное соответствие новой нормы и старой, предусмотренной в ПБУ 15/2008: ведь последним как раз и упоминались эти самые *инвестиционные* активы.

Однако концептуально смысл, заложенный в капитализацию процентов по МСФО, принципиально иной. Так, п. 17 МСФО (IAS) 2 «Запасы» отсылает к МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»²⁶, считая, что именно он

²² Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, п. 6. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/569b43a13c040cfc64ff5806d5838fd8976c69e8/

²³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (с изм. и доп.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81165/

²⁴ Там же, п. 7.

²⁵ О применении ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»: письмо Минфина России от 23.08.2001 № 16-00-12/15. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34076/

²⁶ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (с изм. и доп.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193569/

«определяет те редкие случаи, когда затраты по заимствованиям включаются в себестоимость запасов». Далее, МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»:

- определяет понятие *квалифицируемого актива*, как актива, «подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени» (п. 5) (понятие инвестиционного актива в ПБУ 15/2008 значительно уже, чем квалифицируемого актива в МСФО);
- запасы относит к группе квалифицируемых активов (п. 7);
- предусматривает обязанность организации «капитализировать затраты по заимствованиям, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, путем их включения в первоначальную стоимость этого актива» (п. 8);
- предписывает «затраты по заимствованиям, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, ... [включать] в первоначальную стоимость этого актива» и капитализировать «как часть первоначальной стоимости актива, *если вероятно получение организацией связанных с ними будущих экономических выгод*²⁷ и если такие затраты можно надежно оценить» (п. 9).

Это означает, что разработчики ФСБУ 5/2019 «Запасы» предусмотрели лишь один частный случай, когда проценты по кредитам и займам могут включаться в стоимость запасов: только если в последующем указанные запасы будут использованы при создании *инвестиционного* актива, то есть внеоборотного актива, учитываемого на балансе организации в соответствующем разделе.

В МСФО заложен принципиально иной смысл: проценты могут включаться и в стоимость запасов, в дальнейшем реализуемых на сторону в качестве готовой продукции даже в том случае, если, к примеру, производство такой продукции само по себе носит длительный характер.

Прямой связи с вновь создаваемыми организацией внеоборотными активами может и не быть. В связи с этим показательным может быть пример создания запасов дорогого вина многолетней выдержки, требующего значительных затрат на протяжении весьма длительного периода времени. Все время изготовления такое вино долгое время будет полуфабрикатом и готовой продукцией может стать непосредственно перед отгрузкой покупателю. Технология изготовления вина предусматривает создание специальных условий по его производству, включая особый температурный режим (что влечет затраты на освещение,

²⁷ Курсив автора.

отопление, вентилирование, поддержание температуры, влажности и т.д.), контроль процесса (затраты на оплату труда с отчислениями), накладные расходы, включая амортизацию основных средств и т.п., которые все это *долгое* время накапливаются (*по дебету*) и поэтому требуют привлечения финансирования со стороны (*по кредиту*). Происходит увеличение общей суммы активов. Именно в этом случае проценты по привлеченным кредитам и займам могут увеличивать стоимость таких запасов, что кардинально отличает международные правила от российских. Что можно предложить российскому бухгалтеру? Вновь обращаться к МСФО при дополнении своей учетной политики положениями, разрешающими включение процентов по кредитам и займам в состав *квалифицируемых* активов, в том числе и такого рода запасы. Это представляется весьма актуальным для предприятий с длительным производственным циклом.

В связи с этим справедливо то, что такая особенность может быть свойственна не только серийному (точнее мелкосерийному) типу производства, но и производству индивидуальных заказов, что характерно для обрабатывающих отраслей промышленности, включая авиационную. Во всех случаях, когда привлечение кредитов и займов носит целевой (скорее даже, опосредованно целевой) характер²⁸, именно тогда и обуславливается экономическая возможность и целесообразность капитализации процентов в стоимость запасов.

Феномену такого увеличения стоимости запасов есть и схожее объяснение. Согласно МСФО, актив – это ресурс, от которого *организация ожидает получения экономических выгод в будущем*. В свою очередь, это может означать то, что в стоимость актива должны быть заложены оцениваемые организацией доходы от использования актива в будущем. Этот принцип широко используется при применении модели учета основных средств по переоцененной стоимости, когда последняя рассчитывается в соответствии со стандартами оценки, в том числе с использованием доходного подхода. Такая концепция справедлива для запасов с длительным производственным циклом изготовления: получение доходов наиболее вероятно в будущем, тогда как затраты возникают в течение длительного периода, превышающего отчетный период.

Этот же феномен обуславливает капитализацию в стоимости запасов и величины оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению

²⁸ Причем эта «цель» не обязательно напрямую следует из буквального прочтения условий кредитных договоров: потребность в привлечении внешнего финансирования может устанавливаться де-факто и на основе простого экономического анализа структуры собственного оборотного капитала, рассчитываемого как разница между величиной оборотных активов и обязательств, но без учета кредитов и займов, и сравнении полученного итога с величиной привлеченных кредитов и займов: такой подход применялся автором настоящей статьи в судебной экспертной практике.

окружающей среды, которое возникнет в будущем по дисконтированной стоимости. Очевидно стремление разработчика МСФО и нового ФСБУ в указанной части следовать именно доходному подходу, предполагающему соразмерный учет доходов и расходов, связанных с продажей запасов.

В этой связи стоит лишь привести примеры ситуаций, при которых величина таких оценочных обязательств может оказаться существенной и поэтому требующей оценки и включения в стоимость запасов в обязательном порядке: речь идет о создании так называемых складов временного хранения запасов, требуемых для организации работы буровой бригады при строительстве скважин на нефть и газ, либо сейсморазведочной партии, полевой сезон в которой может протекать на протяжении нескольких отчетных периодов. Методика капитализации таких будущих затрат уже разрабатывается и предлагается рядом исследователей²⁹. Интересным представляется и подход, при котором ежегодное увеличение оценочного обязательства из-за роста его приведенной стоимости будет классифицироваться в составе прочих расходов организации, а величина таких оценочных обязательств будет ежегодно увеличиваться (по кредиту), при том что себестоимость запасов, в которую была изначально включена приведенная стоимость оценочного обязательства, изменяться (по дебету) уже не будет³⁰. Это говорит о том, что создание подобных оценочных обязательств затрагивает в разные отчетные периоды несколько объектов учета: активы, обязательства, себестоимость и прочие расходы.

В целях недопущения чрезмерной капитализации и тем самым «раздувания» активов как «МСФО-аналог», так и комментируемый ФСБУ содержат правило о проведении теста на обесценение активов в случае наличия соответствующих признаков обесценения и корректировки величины запасов в сторону уменьшения путем создания резерва. Методические аспекты создания таких резервов представлены в статье Т.С. Масловой, С.А. Кемаевой [9].

5. В составе запасов в определенных случаях могут учитываться объекты недвижимости и интеллектуальной собственности, что расширяет традиционное представление бухгалтера об этой группе активов.

Весьма необычным для традиционного представления российского бухгалтера является понимание того, что при определенных случаях объекты недвижимости и интеллектуальной собственности также могут быть запасами. Квалифицирующим признаком здесь может выступать вид деятельности

²⁹ Иванов А. Оценочные обязательства при приобретении запасов: знакомимся с ФСБУ «Запасы». URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/476208/>

³⁰ Там же.

организации: если организация, к примеру, выполняет строительно-монтажные работы и в качестве оплаты за выполненные работы получает недвижимое имущество в форме построенных ею же квартир, принимаемых на баланс исключительно для целей последующей «быстрой» перепродажи и получения денежных средств (то есть высвобождения оборотных средств), то такие квартиры вряд ли целесообразно учитывать в составе основных средств и тем более начислять по ним амортизацию. Экономический смысл здесь другой. Хотя квартиры и дорогостоящий актив, они выполняют принципиально иную функциональную роль: они не средства труда, а предметы труда, потребляемые в течение обычного операционного цикла организации. Следовательно, такие квартиры правомерно будет учитывать в составе запасов. Аналогичная картина и с нематериальными активами. Если, например, организация занимается приобретением и продажей прав на редкие доменные имена, то, несмотря на отсутствие какой-либо материально-вещественной формы, такие активы будут учитываться также в составе запасов.

6. Новый стандарт во многих случаях допускает выбор способов ведения учета из предложенных. Вместе с тем, делая такой выбор, необходимо помнить о требованиях по обеспечению релевантности полученной информации.

Согласно п. 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы», в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты). Причем перечень как прямых, так и косвенных затрат определяется организацией самостоятельно. Как разграничить прямые и косвенные затраты? Какова может быть доля косвенных затрат, измеряемых в процентах от прямых затрат? Насколько обоснованными могут быть признаны именно такие способ расчета и перечень прямых и косвенных затрат? Насколько достоверной является калькуляция себестоимости конкретного продукта в связи с этим, и правильно ли рассчитан сам финансовый результат?.. Это далеко не полный перечень вопросов для главного бухгалтера, которые всегда были актуальными. Актуальными они останутся и при новом стандарте. Очевидно, что в комментируемом законоположении речь идет о формировании адекватной учетной политики, которая отвечает требованиям обеспечения релевантной финансовой информацией пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Автору статьи известны случаи, когда размер косвенных затрат составлял 500, 800 и более процентов от величины прямых затрат, что характерно для предприятий

обрабатывающей промышленности. Наверное, именно в таких случаях всегда возникает вопрос об адекватности именно такой учетной политики.

Требование о релевантности является важным для целей правильного применения МСФО. К сожалению, в российских стандартах-аналогах этому аспекту уделяется не так много внимания.

7. Внедрение нового стандарта потребует пересмотра иных нормативных актов, составляющих систему отраслевого и специального регулирования бухгалтерского учета РФ.

Комментируемому стандарту присущи как внутренние противоречия, так и несоответствия с иными нормативными актами. В каждом конкретном случае руководству экономического субъекта придется эти противоречия разрешать по-своему в целях правильного учета.

О ряде таких противоречий мы говорили в настоящей статье. Отметим и иные. Например, к внутренним противоречиям следует отнести группировку затрат, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), приведенную в п. 23 (традиционное и понятное всем деление затрат на материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты, то есть *по элементам* их возникновения), и группировку затрат, включаемых в фактическую себестоимость запасов, приведенную в п. 11, который предусматривает учет в стоимости запасов, в том числе, и процентов по инвестиционным активам, и величины оценочных обязательств. Очевидна попытка законодателя совместить в одном нормативном акте ряд не в полной мере соответствующих друг другу положений в части учета запасов, широко известных в научной и специальной литературе, и новыми подходами, изложенными в МСФО. Об эффективности такого решения можно рассуждать.

К внешним противоречиям следует отнести несоответствие отдельных положений нового стандарта (с учетом дополняющих положений из МСФО в части квалифицированных активов) иным нормативным актам. Например, по учету продукции, создаваемой в рамках государственного оборонного заказа (ГОЗ) (см. постановление Правительства РФ от 19.01.1998 № 47 с изм. и доп.³¹).

³¹ О Правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности: постановление Правительства РФ от 19.01.1998 № 47 (с изм. и доп.).
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17542/

Об актуальности последнего говорит следующий факт: последние изменения в указанный документ были внесены 22 июня 2019 г. Весьма интересной, с практической точки зрения, была бы попытка обосновать, к примеру, включение в состав себестоимости продукции, изготовленной в рамках ГОЗ, проценты по кредитам и займам. Наверное, это невозможно, поскольку постановление Правительства РФ априори имеет преимущественную силу среди нормативных актов по сравнению с ведомственным приказом об утверждении ФСБУ. Согласно постановлению Правительства РФ от 19.01.1998 № 47, проценты по кредитам подлежат включению в состав отдельного показателя «Проценты по кредитам банка», который отражается в форме отчета об исполнении государственного контракта организацией, выполняющей ГОЗ, отдельно, ниже показателя «Себестоимость реализованной продукции», очевидно, рассчитанной без учета процентов.

Таким образом, справедливо говорится о том, что внедрение нового ФСБУ 5/2019 «Запасы» в контексте с применимыми положениями из МСФО, потребует пересмотра иных нормативных актов, составляющих систему отраслевого и специального регулирования бухгалтерского учета РФ.

8. Вместо вывода: новый стандарт расширяет компетенции бухгалтера.

Безусловно, новые технологии бухгалтерского учета, связанные с расчетом эффекта от обесценения активов, оценкой их справедливой стоимости, учетом оценочных обязательств, капитализацией процентов в стоимость запасов потребуют от бухгалтера развития новых компетенций и получения новых знаний, в том числе в смежных экономических областях: стандарты оценки, как минимум, в части подходов, применяемых оценщиками (сравнительный, затратный, доходный) и методики расчета (обоснования) ставки дисконтирования; риск-менеджмента при определении событий, обуславливающих применение теста на обесценение активов, включая запасы; профессионального суждения, которое все больше заменит четкие инструкции и недвусмысленные регламенты.

Список литературы

1. *Никитина Н.Н., Шангин В.А.* Сравнительная характеристика МСФО (IAS) 2 «Запасы», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ФСБУ «Запасы» // *Аллея науки*. 2019. Т. 2. № 2. С. 258–262.
2. *Теряева В.П.* Анализ проекта федерального стандарта по учету запасов // *Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики*. 2019. № 22. С. 234–239. URL: <https://www.sibsau.ru/files/16275/>
3. *Языкова С.В., Алавердова Т.П.* Новые правила оценки запасов в бухгалтерском учете: проблемы и перспективы их применения // *Бизнес. Образование. Право*. 2019. № 1. С. 303–308. URL: <http://vestnik.volbi.ru/webarchive/146/yeconomicheskije-nauki/novye-pravila-ocenki-zapasov-v-buhgalter.html>
4. *Варпаева И.А.* Стандарт для государственного сектора «Запасы»: основные аспекты учета готовой продукции // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2019. № 9. С. 7–15.
5. *Дружиловская Э.С.* Новые правила оценки запасов в бухгалтерском учете организаций государственного сектора // *Бухучет в здравоохранении*. 2019. № 3. С. 30–43.
6. *Дружиловская Э.С.* Новые правила учета незавершенного производства и материальных запасов бюджетных организаций // *Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях*. 2019. № 5. С. 27–39.
7. *Кришталева Т.И., Платова А.А.* Сходства и различия Федерального стандарта «Запасы» и МСФО ОС 12 «Запасы» // *Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях*. 2020. № 1. С. 12–18.
8. *Маслова Т.С.* Учет материальных запасов в условиях применения федерального стандарта для организаций государственного сектора // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2020. № 1.
9. *Маслова Т.С., Кемаева С.А.* Резервы под снижение стоимости материальных запасов в условиях реформирования бухгалтерского учета // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2020. № 5.
10. *Мухин С.* Минфин о применении ФСБУ «Запасы» // *Учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2019. № 10.

11. *Никитенко М.* Применение ФСБУ «Запасы» // Силовые министерства и ведомства: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 4.
12. *Репин А.* Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 3.
13. *Семина Л.* Стандарт «Запасы»: требования к учету материальных запасов // Учреждения культуры и искусства: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. № 4.
14. *Селищева Г.* Вопросы по применению ФСБУ «Запасы» // Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 10.
15. *Сильвестрова Т.* Знакомьтесь: новый федеральный стандарт «Запасы» // Учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 3.
16. *Хмара Е.Г.* Изменение учетной политики в связи с внедрением в систему бухгалтерского учета ФСБУ 5/19 «Запасы» // Вестник Таганрогского Института управления и экономики. 2020. № 1. С. 31–33.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Accounting Systems Adapting

FEDERAL ACCOUNTING STANDARD 5/2019 – *INVENTORIES*: AN ANALYSIS OF CONCEPTUAL CHANGES

Mikhail A. GORODILOV

Perm State National Research University (PSU),
Perm, Russian Federation
mag@econ.psu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4609-4888>

Article history:

Article No. 366/2020
Received 19 June 2020
Received in revised form
17 July 2020
Accepted 27 July 2020
Available online
14 August 2020

Abstract

Subject. This article investigates the conceptual developments in the Russian theory and practice of accounting for inventories due to the adoption of the new standard.

Objectives. The article identifies and substantiates critical changes in the conceptual framework, classifications, law enforcement practice during the integration of Federal Accounting Standard 5/2019 – *Inventories* into the accounting theory and practice of the Russian companies.

Methods. The study is based on a comparative analysis.

JEL classification: M41,
M48

Results. The new standard was found to not only supersede the one approved in 2001, demonstrate a greater compliance with the identical standard. However, it does have some distinctions, which are very specific by nature. The new standard enriches the conceptual framework, adds new items of expenditures, both current and future, which can be attributed to the initial cost of inventories due to the profitable nature of inventories as assets. I point out eight different changes that seem conceptual and constituting the novelty of the study.

Keywords: International
Financial Reporting
Standards, Federal
Accounting Standards,
inventories

Conclusions and Relevance. The application of Federal Accounting Standard 5/2019 – *Inventories* will induce the revision of corporate accounting policies, setting up new internal standards of business entities. What does make them beneficial is the convergence of the national accounting practice and IFRS.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Gorodilov M.A. Federal Accounting Standard 5/2019 – *Inventories*: An Analysis of Conceptual Changes. *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 8, pp. 844–863. <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.844>

References

1. Nikitina N.N., Shangin V.A. [A comparison of IAS 2 – Inventories, PBU 5/01 Accounting for Inventories and the Federal Accounting Standard – Inventories]. *Alleya nauki*, 2019, vol. 2, no. 2, pp. 258–262. (In Russ.)

2. Teryaeva V.P. [About project of stocks accounting standard]. *Uchet, analiz, audit: problemy teorii i praktiki*, 2019, no. 22, pp. 234–239.
URL: <https://www.sibsau.ru/files/16275/> (In Russ.)
3. Yazykova S.V., Alaverdova T.P. [New rules of the inventory valuation in an accounting: Problems and prospects of use]. *Biznes. Obrazovanie. Pravo = Business. Education. Law*, 2019, no. 1, pp. 303–308.
URL: <http://vestnik.volbi.ru/webarchive/146/yekonomicheskie-nauki/novye-pravila-ocenki-zapasov-v-buhgalter.html> (In Russ.)
4. Varpaeva I.A. [The standard for the public sector Inventories: Principal aspects of finished product accounting]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2019, no. 9, pp. 7–15. (In Russ.)
5. Druzhilovskaya E.S. [New inventories valuation rules in public sector organizations accounting]. *Bukhuchet v zdavookhraneni = Accounting in Healthcare*, 2019, no. 3, pp. 30–43. (In Russ.)
6. Druzhilovskaya E.S. [New accounting rules for work in progress and material inventories of budgetary organizations]. *Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie v byudzhethnykh organizatsiyakh = Accounting and Taxation in State-Financed Organizations*, 2019, no. 5, pp. 27–39. (In Russ.)
7. Krishtaleva T.I., Platova A.A. [Similarities and differences between the Federal Standard Reserves and IFRS OS 12 Reserves]. *Bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie v byudzhethnykh organizatsiyakh = Accounting and Taxation in State-Financed Organizations*, 2020, no. 1, pp. 12–18. (In Russ.)
8. Maslova T.S. [Accounting for inventories given the effect of the federal standard for public organizations]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2020, no. 1. (In Russ.)
9. Maslova T.S., Kemaeva S.A. [Provisions for impairment of inventories during accounting reforms]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2020, no. 5. (In Russ.)
10. Mukhin S. [The Ministry of Finance on the application of the Federal Accounting Standard – Inventories]. *Uchrezhdeniya zdavookhraneniya: bukhgalterskii uchet i*

- nalogooblozhenie* = *Healthcare Institutions: Accounting and Taxation*, 2019, no. 10. (In Russ.)
11. Nikitenko M. [The application of the Federal Accounting Standard – Inventories]. *Silovye ministerstva i vedomstva: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie* = *Power Ministries and Agencies: Accounting and Taxation*, 2019, no. 4. (In Russ.)
 12. Repin A. [The Federal Accounting Standard – Inventories]. *Byudzhetye organizatsii: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie* = *State-Financed Organizations: Accounting and Taxation*, 2019, no. 3. (In Russ.)
 13. Semina L. [The standard on inventories: Requirements to Inventories Accounting]. *Uchrezhdeniya kul'tury i iskusstva: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie* = *Institutions of Culture and Art: Accounting and Taxation*, 2020, no. 4. (In Russ.)
 14. Selishcheva G. [Practical issues of the Federal Accounting Standard – Inventories]. *Institutions of Physical Culture and Sports: Accounting and Taxation*, 2019, no. 10. (In Russ.)
 15. Sil'vestrova T. [Glad to introduce the new federal accounting standard – Inventories]. *Uchrezhdeniya zdravookhraneniya: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie* = *Healthcare Institutions: Accounting and Taxation*, 2019, no. 3. (In Russ.)
 16. Khmara E.G. [Amendments to accounting policies due to the adoption of the Federal Accounting Standard – Inventories]. *Vestnik Taganrogskego Instituta upravleniya i ekonomiki* = *Bulletin of Taganrog Institute of Management and Economics*, 2020, no. 1, pp. 31–33. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.