

УДК 657.372

К.Н. ШАКИРЗЯНОВ,

магистрант

Казанский (Приволжский) федеральный университет

Р.Ш. ТУХВАТУЛЛИН,

кандидат экономических наук, доцент

Казанский (Приволжский) федеральный университет

Е.Ю. ВЕТОШКИНА,

кандидат экономических наук, доцент

Казанский (Приволжский) федеральный университет

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»

Аннотация. В Российской Федерации в 2019–2022 гг. продолжается на законодательном уровне работа по сближению национальной системы бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности. Требования в отношении методических аспектов учета запасов российских организаций изложены в одноименном федеральном стандарте, который является обязательным к применению с 1 января 2021 г. В настоящей статье представлен обзор внесенных изменений, а также проанализированы последствия этих изменений и практика их реализации в системе бухгалтерского учета и отчетности российских коммерческих организаций. Таким образом, объектом исследования являются изменения в учете запасов в соответствии с новыми требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы». Авторы убеждены, что ФСБУ 5/2019 «Запасы» позволил сблизить нормы российской и международной учетных систем. Однако в условиях поступательного внедрения российских стандартов многие российские организации столкнулись с неразрешимыми методологическими проблемами, которые, как правило, были решены с позиции принципа рациональности. Так, даже первоначальное применение стандарта в большинстве случаев было реализовано перспективно. Кроме того, в статье констатируется необходимость разработки и принятия обновленных концептуальных основ бухгалтерского учета и отчетности для российских коммерческих организаций.

Ключевые слова: ФСБУ, МСФО, запасы, оценка, актив, концепция.

Запасы являются неотъемлемыми объектами хозяйственной жизни большинства предприятий и организаций, а также необходимыми предпосылками создания конечного продукта и получения прибыли. Новый Федеральный стандарт 5/2019 «Запасы» [2], вступивший в силу с 1 января 2021 г., продолжает тенденцию по сближению национальной системы бухгалтерского учета и МСФО. Российский стандарт формировался под влиянием МСФО и создан на основе стандарта МСФО (IAS) 2 «Запасы» [4]. Введение ФСБУ 5/2019 символизирует новую ступень развития национальной учетной системы. Как было сказано выше, при разработке нового стандарта за основу был взят МСФО (IAS) 2 «Запасы», однако данные стандарты все же имеют существенные отличия. В целом можно отметить, что IAS 2 – это один из

«старейших» действующих в настоящее время международных стандартов. Проект данного стандарта был впервые опубликован в сентябре 1974 г. и носил название “Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System”. Среди зарубежных авторов, исследовавших вопросы учета и управления запасами, можно выделить публикации Н.Е. Scarf [9], К. Kostić [10], М. Feng and others [12], N. Yang and others [13], Т.Е. Phillips [14].

ФСБУ 5/2019 имеет более диспозитивный характер правового регулирования: организациям дается выбор возможных вариантов поведения внутри четко обозначенного правового коридора, тогда как МСФО 2 более императивен и имеет больше обязательных требований и жестких предписаний [5]. Также МСФО (IAS) 2 содержит строгое предписание организаци-

ям включать в себестоимость производства запасов косвенные расходы, которые должны быть определены по установленной методике, ФСБУ 5/2019, в свою очередь, дает организации право и возможность самостоятельно разработать способ отнесения косвенных расходов на себестоимость производства запасов. Кроме отличий данные стандарты имеют ряд явных сходств. ФСБУ 5/2019 содержит терминологию стандарта МСФО, в частности явное сходство чистой стоимости продажи и чистой возможной цены продажи. Способы оценки запасов также фактически идентичны. Кроме того, и ФСБУ 5/2019, и МФСО (IAS) 2 исключают из признания в качестве запасов финансовые инструменты.

С переходом на ФСБУ 5/2019 российские предприятия столкнулись с рядом сложностей, выявленных при практическом применении данного стандарта. Согласно стандарту, учет малоценных основных средств в составе запасов в 2021 г. стал невозможен ввиду введения временного ограничения в 12 мес. либо операционного цикла. Таким образом, организации встали перед выбором:

- 1) признать стоимость малоценных основных средств в качестве расходов текущего периода;

- 2) включить малоценные основные средства в состав основных средств - данная новация введена ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Этот стандарт действует с 1 января 2022 г., т. е. в течение 2021 г. оставался некоторый пробел в законодательстве в сфере учета малоценных основных средств.

Согласно новому стандарту, объекты интеллектуальной собственности, предназначенные для перепродажи, должны быть учтены в составе запасов. Это также создает некоторые трудности при практическом применении. В российском правовом поле отсутствует определение понятия «актив». Утративший силу ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» базировался на праве собственности на экономический ресурс, а введенный стандарт не содержит аналогичных формулировок. Мы говорим о сближении РСБУ и МСФО, соответственно, логично предположить, что в новом стандарте изложена позиция Концеп-

туальных основ. Согласно Концептуальным основам, запасы – это экономические ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий. Очевидно, что переход контроля и права собственности – это не тождественные понятия. На наш взгляд, поставить точку в подобных толкованиях может разработка и принятие Концептуальных основ учета и отчетности для коммерческих организаций по примеру Концептуальных основ МСФО или аналогичного документа, принятого в отношении организаций государственного сектора.

Положения нового стандарта ограничивают возможность списания управленческих расходов на себестоимость продукции [6]. Отметим, что менеджмент организации косвенно участвует в создании продукции и производственных процессах, зачастую административная работа может в значительной степени способствовать как осуществлению производства в целом, так и увеличению его объемов в частности. На наш взгляд, подобное ограничение на включение управленческих расходов в себестоимость производимой продукции является экономически нецелесообразным.

В пункте 28 ФСБУ 5/2019 предусмотрена необходимость проверки запасов на обесценение [7]. Маркером обесценения запасов и необходимости создания резерва является факт превышения чистой возможной цены продажи запасов над их фактической себестоимостью. Нормами ФСБУ 5/2019 порядок оценки запасов после их признания изменен. Теперь запасы оцениваются на отчетную дату по наименьшей из величин:

- 1) фактическая себестоимость запасов;
- 2) чистая стоимость продажи запасов.

Расчет чистой стоимости продажи запасов рассмотрен в п. 29 ФСБУ 5/2019. В общем случае чистая стоимость продажи запасов определяется как предполагаемая цена, по которой организация может продать такие запасы за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и ее осуществления.

Следующей проблемой применения ФСБУ 5/2019 является неопределенность в порядке начисления резерва [8]. Если мы будем ориентироваться на ПБУ 10/99 «Расходы органи-

зации», то суммы отчислений в резервы относятся к прочим расходам. ФСБУ 5/2019 не содержит конкретных норм, противоречащих этому. При этом в ФСБУ 5/2019 упоминается выручка от продажи этих запасов. Таким образом, сумму резерва к восстановлению, например, в отношении товаров для перепродажи, целесообразно относить на уменьшение себестоимости продажи товаров. Следовательно, при корректировке резерва в сторону увеличения признаются прочие доходы, а при его восстановлении – уменьшается показатель «Себестоимость». Данная проблема применительно к практике может быть решена двумя путями: если сумма резерва не существенна, то можно воспользоваться правом, прописанном в ПБУ 1/2008, и не применять требований стандарта ФСБУ 5/2019, соответственно, и сумму восстановленного резерва можно будет отнести на прочие расходы; если же сумма существенна, то ее необходимо раскрыть в отчетности отдельно, а следовательно, пользователи бухгалтерской отчетности увидят достоверную информацию [11]. Формирование резерва под обесценение запасов будет сопровождаться возникновением отложенного налогового актива, который может привести к уменьшению налога на прибыль. На наш взгляд, в отдельных ситуациях предполагаемые цены и затраты на продажу оценить крайне затруднительно, что может привести к незаконной оптимизации налогообложения.

ФСБУ 5/2019 установил новые правила учета процентов в себестоимости запасов. Согласно новым правилам, проценты по кредитам необходимо капитализировать при учете запасов. Стандарт устанавливает ряд условий, которые должны быть выполнены, чтобы учесть проценты по кредиту в себестоимости запасов:

- 1) запасы были куплены за счет привлеченного капитала (кредита);
- 2) процесс создания является длительным, т. е. превышает 1 год;
- 3) процесс создания требует существенных затрат;
- 4) запасы планируется использовать для создания инвестиционного актива.

Выполнение этих условий делает возможным включение процентов по кредиту в себестоимость запасов.

Новые правила коснулись и учета запасов, приобретенных с отсрочкой платежа. Согласно ФСБУ 5/2019, если запасы приобретаются на условиях отсрочки платежа, которая является длительной (свыше 12 мес.), то фактической себестоимостью запасов будет сумма, которая была бы уплачена, если бы отсрочки не было, а все платежи, связанные с отсрочкой, должны быть учтены в соответствии с правилами учета займов и кредитов (ПБУ 15/2008 «Учет расходов по кредитам и займам»).

ФСБУ 5/2019 предусматривает два варианта перехода компаний на новые правила учета запасов:

- 1) ретроспективный (как если бы стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни);
- 2) перспективный (изменения применяются только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения стандарта).

В таблице 1 отражены подходы российских листинговых компаний к переходу на ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Основным отличием, которое может быть выявлено при рассмотрении бухгалтерской финансовой отчетности компаний, в частности пояснений к ней, является значительное увеличение сумм показателя «Величина резерва под снижение стоимости запасов», что объясняется новыми правилами начисления резерва по запасам. В целом большинство организаций из вышеприведенной выборки обосновали в своих учетных политиках перспективный способ перехода на новый стандарт, поскольку данный формат наиболее рационален и не требует пересчета ранее произошедших фактов хозяйственной жизни, подпадающих под регулирование нового ФСБУ 5/2019 «Запасы».

ФСБУ 5/2019 затрагивает большое число различных аспектов учета запасов, вносит значительные коррективы в практику бухгалтерского учета в РФ. Совокупность таких изменений, как новые правила учета малоценных основных средств, учета приобретения запасов с отсрочкой платежа, правила капитализации затрат на проценты по кредитам, связанным с приобретением запасов, и иные требуют досконального рассмотрения для правильного

Переход компаний на ФСБУ 5/2019

Компания / сфера деятельности	Способ перехода на ФСБУ 5/2019 «Запасы»
ПАО «Татнефть» / нефтепродукты	Ретроспективный
ПАО «Сургутнефтегаз» / нефтепродукты и газ	Ретроспективный
ПАО «Газпром» / продажа природного газа	Перспективный
ООО «Сэтл Групп» / недвижимость	Перспективный
ПАО «Полнос» / консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления	Перспективный
ООО «Лента» / торговля	Перспективный
ПАО «Т Плюс» / электроэнергетика	Перспективный
ПАО «Вымпел-Коммуникации» / телекоммуникация и связь	Перспективный
ПАО «Мобильные ТелеСистемы» / телекоммуникация и связь	Перспективный
ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат» / производство листового холоднокатаного стального проката	Перспективный
ПАО «РЖД» / грузовые и пассажирские перевозки	Информация не раскрыта в годовой бухгалтерской отчетности за 2021 г.
ПАО «Магнит»/ аренда и управление собственным или арендованным нежилым недвижимым имуществом	Информация не раскрыта в годовой бухгалтерской отчетности за 2021 г.

применения на практике. Новый стандарт учета запасов отражает более прогрессивный взгляд на развитие бухгалтерского учета в Российской Федерации. Применение данного стандарта будет способствовать повышению достоверности и полноты раскрываемой в отношении запасов информации.

Литература

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) (с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 01.01.2022) «О бухгалтерском учете» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL: <http://base.consultant.ru/> (дата обращения: 10.10.2022).
2. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» (ФСБУ 5/2019)» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL: <http://base.consultant.ru/> (дата обращения: 10.10.2022).
3. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» (ФСБУ 6/2020)» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL: <http://base.consultant.ru/> (дата обращения: 10.10.2022).
4. International Financial Reporting Standard (IAS) 2 “Inventories” (put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance

of Russia dated December 28, 2015 No. 217n) // Reference and legal system “ConsultantPlus”. – URL: <http://base.consultant.ru/> (date of access: 10.10.2022).

5. *Леонова Е.А., Неглова Н.В.* ФСБУ 5/2019 «Запасы»: нововведения и проблемы применения // *Фундаментальные и прикладные исследования в области управления, экономики и торговли: сборник трудов Всероссийской научно-практической и учебно-методической конференции (Санкт-Петербург, 1–4 июня 2021 г.): в 4 ч.* – СПб.: Политех-Пресс, 2021. – С. 69–75.

6. *Ситникова В.А.* Резерв под обесценение запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019: проблемы и решения // *Международный бухгалтерский учет.* – 2022. – Т. 25. – № 9 (495). – С. 1019–1032. – DOI: 10.24891/ia.25.9.1019.

7. *Городилов М.А.* ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений // *Международный бухгалтерский учет.* – 2020. – Т. 23. – № 8 (470). – С. 844–863. – DOI: 10.24891/ia.23.8.844.

8. *Battalova A.R., Tukhvatullin R.S., Mukhametgaliev F.N., Mukhametgalieva F.F., Sitdikova L.F.* Tendency of Investment Economy Formation. *International Journal of Criminology and Sociology.* – 2020. – Vol. 9. – P. 2572–2578.

9. *Scarf H.E.* Inventory Theory // *Operations Research.* – 2002. – Vol. 50. – No. 1. – P. 186–191.

10. *Kostić, K.* Inventory control as a discrete system control for the fixed-order quantity system // *Applied Mathematical Modelling.* – 2009. – Vol. 33. – No. 11. – P. 4201–4214.

11. Kulikova L.I., Vetoshkina E.Y., Nurgatin R.R. Universal Business Activity Level Highlights in the Financial Management System // *Academy of Strategic Management Journal*. – 2016. – Vol. 15. – Spec. Is. 1. – P. 114–121.
12. Feng M., Li Ch., McVay S.E., Skaipe H. Does Ineffective Internal Control over Financial Reporting affect a Firm's Operations? Evidence from Firms' Inventory Management // *The Accounting Review*. – 2015. – Vol. 90. – No. 2. – P. 529–557.
13. Yang N., Zhang R. Dynamic Pricing and Inventory Management Under Inventory-Dependent Demand // *Operations Research*. – 2014. – Vol. 62. – No. 5. – P. 1077–1094.
14. Phillips T.E., White K.R. Minimizing Inventory Cost // *Interfaces*. – 1981. – Vol. 11. – No. 4. – P. 42–47.

Информация об авторах

Шакирзянов Камилъ Наилевич, магистрант 1 курса, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: kamil1688@yandex.ru

Тухватуллин Руслан Шавкатович, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового учета, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: rustu@bk.ru

Ветошкина Елена Юрьевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового учета, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: pulya_1978@mail.ru

K.N. SHAKIRZYANOV,

Master student

Kazan (Volga region) Federal University

R.SH. TUKHVATULLIN,

PhD in Economics, Associate Professor

Kazan (Volga region) Federal University

E.YU. VETOSHKINA,

PhD in Economics, Associate Professor

Kazan (Volga region) Federal University

TOPICAL ISSUES OF INVENTORIES ACCOUNTING IN ACCORDANCE WITH FSBU 5/2019 "INVENTORIES"

Abstract. In 2019–2022, the Russian Federation is actively continuing to reform accounting in accordance with International Financial Reporting Standards. The requirements for the formation of accounting information about inventories are set out in the significant federal standard, which is mandatory for use from 01/01/2021. This article provides an overview of the changes made, and also analyzes the consequences of these changes and the practice of their implementation in the accounting system and reporting of Russian commercial organizations. Thus, the object of the study is changes in the accounting of inventories in accordance with the new requirements of FSBU 5/2019. The authors came to the conclusion that FSBU 5/2019 made it possible to bring the norms of the Russian and international accounting systems closer together. However, in the context of the progressive implementation of Russian standards, many Russian organizations faced insoluble methodological problems, which, as a rule, were solved from the standpoint of the principle of rationality. So, even the initial application of the standard in most cases was implemented prospectively. In addition, the article states the need to develop and adopt an updated Conceptual Framework for Accounting and Reporting for Russian commercial organizations.

Keywords: FSBU, IFRS, Inventory, Estimation, Asset, Framework.

References

1. About accounting: [Feder. Law of December 06, 2011 No. 402-FZ (as amended on December 30, 2021) (as amended and supplemented, entered into force on January 1, 2022) // Legal reference system “ConsultantPlus”. – URL: <http://base.consultant.ru> (date accessed: 10.10.2022).
2. On the approval of the Federal Accounting Standard “Inventories” (FSBU 5/2019): [Order of the Ministry of Finance of Russia dated November 15, 2019 N 180n] // Reference and legal system “ConsultantPlus”. – URL: <http://base.consultant.ru> (date accessed: 10.10.2022).
3. On the approval of the Federal Accounting Standard “Fixed Assets” (FSBU 6/2020): [Order of the Ministry of Finance of Russia dated September 17, 2020 N 204n] // Reference and legal system “ConsultantPlus”. – URL: <http://base.consultant.ru> (date accessed: 10.10.2022).
4. International Financial Reporting Standard (IAS) 2 “Inventories” (put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia dated December 28, 2015 No. 217n Reference and legal system “ConsultantPlus”. – URL: <http://base.consultant.ru> (date accessed: 10.10.2022).
5. *Leonova E.A., Neelova N.V.* FSBU 5/2019 “Inventories”: innovations and problems of application // Fundamental and applied research in the field of management, economics and trade: Proceedings of the All-Russian Scientific – practical and educational-methodical conference. In 4 parts, St. Petersburg, June 01–04, 2021. – St. Petersburg: POLYTECH-PRESS, 2021. – P. 69–75.
6. *Sitnikova V.A.* The write-down of inventories in accordance with FSBU 5/2019: problems and solutions // International Accounting. – 2022. – Vol. 25. – No. 9 (495). – P. 1019–1032.
7. *Gorodilov M.A.* FSBU 5/2019 “Inventories”: Analysis of conceptual changes // International Accounting. – 2020. – Vol. 23. – No. 8 (470). – P. 844–863.
8. *Battalova A.R., Tukhvatullin R.S., Mukhametgaliev F.N., Mukhametgalieva F.F., Sitdikova L.F.* Tendency of investment economy formation // International Journal of Criminology and Sociology. – 2020. – Vol. 9. – P. 2572–2578.
9. *Herbert E.* Scarf Inventory Theory Operations Research. – Vol. 50. – No. 1. – 50th Anniversary Issue (Jan. – Feb., 2002). – 2002. – P. 186–191.
10. *Kostić K.* Inventory control as a discrete system control for the fixed-order quantity system // Applied Mathematical Modelling. – 33. – No. 11. – 2009. – P. 4201–4214.
11. *Kulikova L.I., Vetoshkina E.Y., Nurgatin R.R.* Universal business activity level highlights in the financial management system // Academy of Strategic Management Journal. – 2016. – Vol. 15. – No. S1. – P. 114–121.
12. *Mei Feng, Chan Li, Sarah E. McVay, Hollis Skaiße.* Does Ineffective Internal Control over Financial Reporting affect a Firm's Operations? Evidence from Firms' Inventory Management // The Accounting Review. – Vol. 90. – 2015. – No. 2 (MARCH 2015). – P. 529–557.
13. *Nan Yang, Renyu Zhang.* Dynamic Pricing and Inventory Management Under Inventory-Dependent Demand Operations Research. – Vol. 62. – 2014. – No. 5 (September– October 2014). – P. 1077–1094.
14. *Thomas E. Phillips, Kenneth R. White* Minimizing Inventory Cost // Interfaces. – Vol. 11. – 1981. – No. 4 (Aug., 1981). – P. 42–47.