

УДК 657.1

М.Г. Успаева

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАПАСОВ И НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА В МСФО И СНС

Аннотация. Статья посвящена проблемам использования данных финансовой отчетности организаций при формировании ключевых макроэкономических показателей. В статье анализируются особенности методологии гармонизируемых учетных систем, рассматриваются теоретические вопросы учета запасов и незавершенного производства при оценках рыночного выпуска в Системе национальных счетов (СНС).

Ключевые слова: гармонизация учетных систем, запасы, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), методология, незавершенное производство, Система национальных счетов, финансовая отчетность.

Milana Uspayeva

FEATURES OF STOCK AND INCOMPLETE PRODUCTION ACCOUNTING IN IFRS AND SNA

Annotation. The article concerns the problems of financial reporting data use in the forming of key macroeconomic indicators. In the article the conceptual features of harmonized accounting systems are analyzed, the theoretical topics of stock and incomplete production accounting in the process of market output estimation in the System of national accounts (SNA) are considered.

Keywords: harmonization of accounting systems, stocks, International financial reporting standards (IFRS), methodology, incomplete production, System of national accounts, financial statements.

В настоящее время значительное внимание в научных исследованиях уделяется вопросам использования данных финансовой отчетности организаций в качестве основного источника при построении систем макроэкономических и региональных показателей. Для российской практики их решение имеет особую актуальность в условиях перехода бухгалтерского учета к международным стандартам (МСФО) и ориентации макроэкономической и региональной статистики на систему показателей, разрабатываемых в соответствии с методологией Системы национальных счетов (СНС) [2]. Комплексный характер решаемых проблем, связанных с полной конвергенцией методологии соответствующих учетных систем, требует проведения масштабных исследований, в рамках которых должна обеспечиваться интеграция теоретических и практических подходов к построению системы макроэкономических и региональных показателей на основе данных финансовой отчетности. Общеметодологической основой трансформации данных финансовой отчетности, разрабатываемой на основе международных стандартов, в показатели макроэкономической и региональной статистики, являются положения Системы национальных счетов 2008 года (СНС 2008).

Практические аспекты трансформации и методические подходы к построению конкретных макроэкономических и региональных показателей на основе данных финансовой отчетности в международных исследованиях, как правило, представлены в виде обобщений перспективных разработок и опыта отдельных стран в области гармонизации соответствующих учетных систем. При этом отмечаются существенные различия в степени разработанности методических подходов к построению отдельных показателей макроэкономической и региональной статистики. Такое положение характерно, в том числе, и для построений ключевых показателей счета производства СНС, включая валовой внутренний продукт (ВВП) и валовой региональный продукт (ВРП). При этом для части их компонентов соответствующие подходы реализованы в виде схем, позволяющих использовать для их рас-

четов данные финансовой отчетности, для других компонентов такие разработки существуют только в виде описаний общих методологических подходов.

К последней группе, в частности, относится показатель *изменения запасов и незавершенного производства* – один из наиболее сложных для процедур конвергенции методологии МСФО и СНС компонентов, учитываемых при построении показателя выпуска. От корректности его учета в значительной степени зависит надежность и достоверность соответствующих оценок выпуска организации. В СНС данный компонент относится к рыночному валовому выпуску – *результату рыночного производства*, определяемого как производство товаров и услуг, реализуемых по ценам, оказывающим влияние на рыночную конъюнктуру, обмениваемых по бартеру, предоставляемых работникам в качестве оплаты труда или передаваемым другим производствам внутри данного подразделения. К рыночному производству в соответствии с методологией СНС также относится производство готовой продукции, которая *накапливается производителями в виде запасов*, и *незавершенное производство*, в случаях, когда такие товары в дальнейшем предполагается использовать для реализации, обмена по бартеру, предоставления работникам в качестве оплаты труда или передачи другим производствам внутри данного подразделения [1].

В отношении запасов в СНС используется общий принцип оценки изменения запасов готовых продуктов, в соответствии с которым выпуск должен быть зарегистрирован на момент его производства, а при его оценке должны использоваться цены, не зависящие от направлений последующего использования выпуска (продаж, поступления в запасы и др.). Выпуск не исчисляется при изъятии произведенных ранее товаров из запасов и их продажах или использовании для других целей за исключением осуществления деятельности по *хранению товаров*. *Изменение запасов готовых продуктов*, регистрируемое в рамках конкретного отчетного периода, в СНС определяется как разница между стоимостью товаров, поступивших в запасы и стоимостью товаров, изъятых из запасов, и текущих потерь товаров. В соответствии с положениями методологии СНС при учете движения товаров в составе запасов рекомендуется руководствоваться следующими принципами:

- товары, поступающие в запасы, оцениваются *в основных ценах, преобладавших на момент поступления товаров в запасы*, – ценах их возможных продаж на момент производства;
- товары, изымаемые из запасов, оцениваются *в основных ценах, преобладавших на момент изъятия товаров из запасов* – ценах их возможных продаж на момент изъятия из запасов;
- снижение качества товаров, находящихся в запасах, текущие потери в форме убыли, хищений или случайных повреждений, отражаются в учете как *выбытие товаров из запасов*, что приводит к снижению стоимости выпуска.

Для учетной практики наиболее сложной проблемой является измерение изменения запасов готовых продуктов *в условиях инфляции (дефляции)* и существенного повышения (снижения) цен в периоды нахождения товаров в запасах. В СНС соответствующие холдинговые прибыли (убытки), возникающие в отношении произведенных товаров, находящихся в запасах, *должны исключаться из стоимости выпуска*. Проблемы формирования адекватных оценок изменений запасов и выбора соответствующих методических подходов в этом случае определяются необходимостью учета динамики изменения цен на товары, поступающие в запасы и изымаемые из запасов в различные моменты времени в рамках отчетного периода. Для этого требуется обеспечить *непрерывность регистрации всех операций*, связанных с поступлениями и изъятием товаров из запасов, что достаточно сложно реализовать на практике [3].

В СНС для оценки изменения запасов готовых продуктов рекомендуется использование *метода непрерывной инвентаризации (МНИ)*. Метод непрерывной инвентаризации позволяет исключить холдинговые прибыли и убытки на основе использования при оценке товаров, изымаемых из запасов, цен, *преобладающих на момент их изъятия из запасов*, в отличие от практики использования

в бухгалтерском учете цен, *преобладавших на момент поступления товаров в запасы*, или принципов их учета по *исторической стоимости*. Использование такого подхода в СНС, как правило, приводит к получению более низких оценок выпуска и прибыли в периоды высокой инфляции по сравнению оценками, формируемыми на основе принципов бухгалтерского учета с использованием оценок по исторической (первоначальной) стоимости.

Учет *изменений запасов незавершенного производства* при построении показателя выпуска актуален для организаций с процессами производства, характеризующимися продолжительными периодами, необходимыми для их полного завершения. Незавершенное производство рассматривается в СНС как один из компонентов запасов произведенной продукции (выпуска), находящихся у производителя. На практике незавершенное производство может быть зарегистрировано для любой отрасли, включая сферу услуг. Незавершенное производство представляет собой выпуск, который на данном этапе не может быть поставлен или реализован другим институциональным единицам. Цель отражения такого выпуска в учете определяется необходимостью *распределения незавершенного производства между отдельными периодами* до момента его полного завершения. В этом случае текущая стоимость незавершенного производства на конец каждого из отчетных периодов отражается в заключительных балансах активов и пассивов, являющихся начальными балансами для последующих периодов [1].

В экономическом аспекте необходимость исчисления соответствующих показателей выпуска для отдельных периодов процесса производства связана с наличием в эти периоды промежуточного потребления товаров и услуг. В случаях временной несогласованности соответствующих учетных операций при регистрации затрат и выпуска, формирование на их основе производного показателя добавленной стоимости может приводить к некорректным результатам.

После завершения производственного процесса аккумулированная к данному моменту стоимость незавершенного производства *трансформируется в запасы продукции*, готовой для поставки или продажи. В момент продаж из стоимости реализуемых товаров должна быть исключена стоимость товаров, изымаемых из запасов, и в составе выпуска учитываются только поступления в запасы незавершенного производства в отчетном периоде. В этом случае обеспечивается относительно равномерное распределение выпуска в рамках общего периода производства. Поступления в запасы незавершенного производства и изъятия из запасов отражаются в счетах СНС аналогично соответствующим операциям с готовыми продуктами: такие операции должны быть отражены на момент их осуществления и оцениваться на базе *основных цен*, преобладающих в этот период.

Учет запасов в соответствии с международными стандартами регулируется стандартом МСФО (IAS) 2 «Запасы». В составе запасов как разновидности активов выделяются их следующие группы: активы, предназначенные для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности; активы, находящиеся в процессе производства и предназначенные для продажи; активы, находящиеся в форме сырья и материалов и предназначенные для использования в производственном процессе или предоставления услуг. Данный стандарт имеет особое значение для формирования показателей счета производства СНС. В частности, выделяемый в структуре запасов компонент в виде активов, предназначенных для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, отражает объемы готовой продукции, находящиеся в запасах на определенный момент времени. Соответственно, изменение данной группы запасов (аналогично изменению компонента незавершенного производства) в частности, их прирост за отчетный период является результатом производственной деятельности, что должно учитываться в состав показателя валового выпуска СНС. В отношении активов, находящихся в форме сырья и материалов и предназначенных для использования в производственном процессе или предоставления услуг и включаемых в состав промежуточного потребления счета производства СНС, действует обратная схема, в соответствии с которой их использование в производстве в отчетном перио-

де связано со снижением объемов данной группы запасов. Конкретными компонентами запасов в составе активов также являются приобретенные организацией *товары, предназначенные для перепродажи* (в том числе, материальные непроеизведенные активы и другое имущество), а также *готовая продукция и незавершенное производство*, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства.

Признание запасов в учете в соответствии с положениями МСФО осуществляется в момент *перехода к организации рисков и выгод*, связанных с правами собственности на запасы. Стандартом регулирует учет операций, связанных: с приобретением сырья и материалов для дальнейшей обработки; оценкой стоимости полуфабрикатов и готовой продукции; оценкой стоимости незавершенного производства; приобретением товаров и определением их стоимости при продаже. Для предприятий сферы услуг в составе запасов выделяются затраты на оказание услуг, в отношении которых предприятием еще не признана соответствующая выручка (МСФО 18 «Выручка»).

В МСФО при *стоимостной оценке запасов* рекомендуется использование наименьшей из оценок, основанных на расчете их *фактической стоимости* (себестоимости) или *чистой цены продажи* актива. В состав *фактической стоимости* запасов включаются: фактические затраты организации на приобретение запасов и дополнительные затраты, относимые непосредственно на их приобретение; затраты на переработку запасов; прочие затраты, связанных с доставкой запасов до текущего местоположения и обеспечением их соответствующего состояния. Для организаций *сферы услуг* оценка формируемых запасов осуществляется на основе *затрат на их производство*.

При определении стоимости *взаимозаменяемых запасов* (за исключением статей, выделенных для конкретных проектов) рекомендуется использование *метода ФИФО* (First-in-first-out method – FIFO) или *метода «средневзвешенной стоимости»* (Weighted average cost method). При использовании обоих методов запасы должны оцениваться по *наименьшему из полученных значений*. В соответствии с *методом ФИФО* предполагается, что первыми реализуются статьи запасов, приобретенных или произведенных в более ранние периоды, и что статьи, остающиеся в запасах на конец периода, были произведены или приобретены в более поздние периоды. В этом случае в учете списание запасов осуществляется в соответствии с последовательностью их поступления, что при длительных сроках хранения и в условиях высокой инфляции может приводить к завышению показателей финансовых результатов деятельности организаций в отчетном периоде.

В качестве альтернативного методу ФИФО при оценке фактической стоимости запасов в МСФО рекомендуется использование *метода «средневзвешенной стоимости»*. На практике данный метод применяется при оценках *взаимозаменяемых и однородных статей запасов*, стоимость каждой из которых определяется на основе средневзвешенного значения их стоимостных оценок на начало периода и их оценок на моменты поступления в запасы в результате производства или приобретения в течение отчетного периода. В зависимости от специфики деятельности предприятия средневзвешенная стоимость может рассчитываться на регулярной основе или по факту поступления запасов.

Кроме фактической стоимости положениями МСФО при стоимостной оценке запасов также рекомендуется использование показателя *чистой цены продажи* актива (Net Realisable Value). Чистая цена продаж запасов определяется как стоимостная оценка их продаж при обычных условиях за вычетом затрат, необходимых для завершения производства и реализации запасов, включая затраты на маркетинг и сбыт. Оценки стоимости запасов на основе чистой цены продаж, как правило, применяются при динамичном снижении их потребительских свойств в результате повреждений, морального устаревания, при наличии других наблюдаемых признаков снижения продажной цены или ожидаемом росте затрат, связанных с завершением производства или продажей активов.

В соответствии с положениями МСФО допускается возможность использования при определенных условиях при оценке запасов других методов, в частности, *метода нормативных затрат*,

розничных цен и метода специфической идентификации затрат. Метод нормативных затрат (Standard costing) рекомендуется использовать в основном в промышленных компаниях со сложной технологией, в сезонных отраслях товарного производства и отраслях с серийным производством (машиностроение, строительство и т.п.) [4]. В соответствии с используемым подходом при стоимостной оценке запасов организации рекомендуется ориентироваться на *фактические производственные показатели* – расчетные нормативы использования сырья, материалов, трудовых ресурсов, эффективности и использования производственных мощностей при нормальных условиях производства конкретных видов продукции (услуг). При этом организацией должен осуществляться регулярный анализ соответствующих показателей и при необходимости – их корректировка.

Метод розничных цен (Retail method) рекомендуется использовать в основном организациями розничной торговли для оценки запасов, представленных широким и динамично изменяющимся ассортиментом товаров и с близкими по значениям торговыми скидками и наценками (разницей между доходом от реализации и стоимостью приобретения товара). Стоимость запасов в этом случае определяется на основе корректировки общей стоимости реализованных товаров на величину соответствующих скидок и наценок, которые должны учитывать отдельно. Торговая наценка добавляется к первоначальной стоимости приобретенных для последующей продажи товаров на этапе их признания в качестве активов (запасов). При использовании метода розничных цен стоимость остатков запасов на конец отчетного периода в розничных ценах определяется по наименьшему из значений показателей их себестоимости и возможной чистой цене продаж (чистой стоимости реализации).

Метод специфической идентификации затрат (Specific identification method) в наибольшей степени применим к оценке стоимости неоднородных запасов и товаров и услуг, произведенных или приобретенных для осуществления специальных проектов. Положениями МСФО определены следующие условия деятельности компании, при которых при определении стоимости отдельных статей запасов в обязательном порядке должен применяться данный метод: наличие статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми; наличие товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов.

В соответствии с МСФО при отражении операций с запасами в финансовой отчетности организаций должна раскрываться следующая существенная для формирования показателей счета производства СНС информация:

- принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемые подходы к расчету их стоимости;
- общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость отдельных видов запасов организации;
- балансовая стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости, за вычетом затрат на их продажу;
- величина запасов, признанная в качестве расходов организации в отчетном периоде;
- снижение стоимости запасов, признанное в качестве расходов в отчетном периоде и др.

В целом рассмотренные принципы конвергенции методологических положений различных учетных систем могут быть распространены и на другие компоненты, учитываемые при построении систем макроэкономических и региональных показателей с использованием данных финансовой отчетности организаций. В перспективе в соответствии с этапами внедрения МСФО в российскую учетную практику могут быть сформированы детализированные схемы, позволяющие осуществлять разработку системы макроэкономических и региональных показателей на основе использования информационных источников, дополняющих данные, разрабатываемые официальной статистикой.

Библиографический список

1. Система национальных счетов 2008 года (СНС 2008) // ООН. – 2009.

2. Шорина, Е. В. Гармонизация данных статистической и бухгалтерской отчетности на микроуровне / Е. В. Шорина, С. В. Юркевич // Вопросы статистики. – 2013. – № 12.
3. Comparison of business statistics characteristics with IAS/IFRS and EU accounting directive: the main differences between statistical and accounting concepts. Statistical and Accounting Standards // SGA. – 2011.
4. Strengthening the Links Between Macroeconomic Statistical Guidelines and Accounting Standards // IMF. – 2004.