

DOI: <https://doi.org/10.23670/IRJ.2023.132.124>**ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ ВО ВЗАИМОСВЯЗИ СО СТАДИЯМИ КРУГООБОРОТА КАПИТАЛА**

Научная статья

Агеева О.А.¹, Матьцына Ю.Д.^{2,*}¹ORCID : 0000-0002-8772-1702;²ORCID : 0000-0002-5518-0163;^{1,2}Государственный университет управления, Москва, Российская Федерация

* Корреспондирующий автор (julia_19971[at]mail.ru)

Аннотация

Статья посвящена исследованию вопросов, связанных с оценкой и бухгалтерским учетом расширенного состава запасов, объединивших активы, используемые в разных направлениях. Целью исследования явилось выявление проблем, связанных с оценкой и бухгалтерским учетом отдельных видов запасов при превращении их из одного вида активов в другой. Методологией исследования явился теоретический и сравнительный анализ новых правовых норм и существующей методологии оценки и бухгалтерского учета активов в целом и запасов в частности. В результате исследования предлагается оценивать и учитывать запасы отдельно на каждой стадии кругооборота, поделив их на три группы. Результаты исследования могут быть применены при совершенствовании требований российских учетных стандартов, регламентирующих оценку и бухгалтерский учет запасов.

Ключевые слова: запасы, затраты, заготовление, производство, продажи, расходы, стадии кругооборота капитала.

PROBLEMS OF ASSESSING AND ACCOUNTING FOR STOCKS IN RELATION TO THE STAGES OF THE CAPITAL CYCLE

Research article

Ageeva O.A.¹, Matitsina Y.D.^{2,*}¹ORCID : 0000-0002-8772-1702;²ORCID : 0000-0002-5518-0163;^{1,2}State University of Management, Moscow, Russian Federation

* Corresponding author (julia_19971[at]mail.ru)

Abstract

The article is dedicated to the study of issues related to the estimation and accounting of the expanded composition of stocks, combining assets used in different directions. The aim of the research was to identify problems associated with the assessment and accounting for individual types of inventories when they are transformed from one type of asset into another. The methodology of the study was a theoretical and comparative analysis of new legal provisions and existing methodology of valuation and accounting for assets in general and inventories in particular. As a result of the study, it is suggested that inventories be valued and accounted for separately at each stage of the cycle, dividing them into three groups. The results of the study can be applied to improve the requirements of Russian accounting standards governing the valuation and accounting for stocks.

Keywords: stocks, costs, procurement, production, sales, expenses, capital cycle stages.

Введение

До 2021 года в России не было единого стандарта, регламентирующего вопросы оценки и правил учета затрат и процесс калькулирования себестоимости [10]. Ситуацию изменил новый учетный стандарт, посвященный учету запасов ФСБУ 5.

Отраслевые министерства разрабатывали и утверждали свои учитывающие специфику отрасли регламенты для учета затрат [8].

В предыдущем стандарте по учету запасов – ПБУ 5 также не было представлено правил, по которым следовало бы рассчитывать оценку остатков незавершенного производства, поскольку соответствующая балансовая статья не признавалась в составе запасов [9].

ФСБУ 5 расширил состав запасы, и одним из видов их стали остатки незавершенного производства.

Под затратами мы понимаем все израсходованные в производственном цехе ресурсы, которые на второй стадии кругооборота капитала отражаются как сальдо на счетах 20, 23, 29, 43, 45 и в балансовом отчете внутри статьи, отражающей в балансе совокупные запасы.

Внутри указанной совокупной статьи присутствуют активы, относящиеся к первой стадии кругооборота капитала «заготовление», например, материалы, включая сырьё, топливо, полуфабрикаты и другие активы.

Проданные на третьей стадии кругооборота снимаются с учета и переходят из баланса в другой отчет, предусмотренный для отражения финансовых результатов от продаж [1].

Очевидно, что анализируемая балансовая статья, охватывающая всю совокупность запасов, отличается многообразием состава и возможных денежных оценок, кроме того, активы, формирующие эту статью, участвуют в производственном процессе на разных стадиях кругооборота капитала, а некоторые из них превращаются из одного

вида имущества в другой. Так, заготовленные на первой стадии кругооборота капитала материалы после передачи их в производственный цех на вторую стадию кругооборота превращаются сначала в остатки незавершенного производства, а потом в предназначенную для продажи продукцию, перешедшую на третью стадию. Важным фактом при описанных превращениях запасов в разные виды имущества при смене стадий кругооборота капитала является то, что меняется их оценка.

Именно поэтому для учета всей совокупности запасов в действующем плане счетов предусмотрены синтетические счета: 10, 20, 23, 29, 41, 43, 45. Кроме того, для уточнения балансовых оценок запасов применяются специальные контрарные счета 14, 42 [4].

Основанное на принципе осмотрительности общее требование к оценке всех балансовых активов – это их наименьшая оценка [2].

Для формирования наименьших оценок отражаемых в бухгалтерском балансе активов есть специальные инструменты: упомянутые выше контрарные счета, уменьшающие оценку активов [5], [6]. Более того, международный стандарт IAS 36 раскрывает алгоритм, позволяющий тестировать активы с целью установления их обесценения и рассчитывать убыток от их обесценения. После расчета убытка от обесценения активы отражаются в бухгалтерском балансе без его учета [3], [7].

Относительно запасов убытком от обесценения признается превышение на дату составления отчетности их первоначальной оценки в виде заготовительной стоимости над показателем – чистой стоимостью продажи [10].

Основные результаты

Остановимся теперь на изменении балансовой оценки совокупных запасов, когда они меняют стадию кругооборота капитала.

Когда запасы первый раз признаются в бухгалтерском учете, то есть при их заготовлении, формируется первая оценка: заготовительная стоимость по всем фактическим затратам. Указанная оценка включает все расходы, понесенные на приобретение запасов, их перевозку, доведение до состояния, пригодного к началу их использования. Некоторые виды запасов требуют сортировки, фасовки, создания оценочного обязательства под их утилизацию, чтобы после их использования восстановить окружающую среду [10].

Приобретенные путем не денежных сделок запасы в первый раз признаются по их справедливой стоимости. В случае обмена запасов на другой актив они признаются по справедливой стоимости того актива, который предприятие получило взамен запасов.

Согласно ФСБУ 5 (14 пункт) справедливая стоимость рассчитывается согласно правилам одноименного международного стандарта IFRS 13.

Запасы меняют оценку при переходе на стадию производства одним из трех способов, один из которых должен быть выбран в приказе об учетной политике: либо в усредненной оценке, либо по цене каждой единицы, либо оценка рассчитывается по стоимости более ранних закупок (способ ФИФО) [10].

Мы подошли к одной из наиболее методологически сложной задаче: как следует оценить новый для России вид запасов – незавершенное производство. ФСБУ 5 этой проблеме посвящены несколько противоречащих друг другу статей [10].

Первый раз о правилах такой оценки упоминается в статье 23, согласно которой в остатках незавершенного производства следует учесть все 5 элементов затрат, по существу, в этой статье речь идет о недопустимом при калькулировании «котловом» методе сбора всей совокупности затрат, включая и прямые, и косвенные затраты. Известно, что применение этого метода не позволит рассчитать стоимость каждой единицы выработанной продукции. Единственный метод, который позволит решить поставленную задачу – это калькулирование стоимости продукции по статьям калькуляции. И не случайно незавершенное производство отражается как сальдо именно на калькуляционных счетах, которых в действующем счетном плане три: основной – счет 20, для калькулирования ремонтных работ – счет 23, и для обслуживающих подразделений – счет 29. Даже по названию группы счетов – «калькуляционные» видно, они предусмотрены для сбора затрат по статьям калькуляции.

Посвященные оценке анализируемого вида запасов последующие пункты ФСБУ 5 полностью опровергают требования статьи 23. Так в пунктах 24 и 25 указано, что в активное сальдо статьи для учета незавершенное производства включаются прямые и косвенные расходы, и косвенные должны быть распределены между выпускаемыми видами продукции, оказываемыми услугами и выполняемыми работами неким способом, которые должен быть обоснован. Вместе с тем эти пункты не содержат объяснения, как это можно сделать, если согласно пункту 23 мы сформировали оценку этого актива «котловым» способом – по пяти затратным элементам, и никогда уже не сумеем поделить элемент «материалы» на все виды готовых изделий или понять, какая часть элемента «заработная плата» является для нашего изделия прямым расходом, а какая косвенным.

Далее пунктом 27 предусмотрено исключение: оценка этого актива только по прямым затратам или в плановой оценке, если процесс производства является серийным и массовым.

Полагаем, целесообразно описать правила оценки остатков анализируемого актива в одном пункте ФСБУ 5, описав там все способы оценок и исключения из них.

Самый загадочный регламент ФСБУ 5 – это пункт 26, предусматривающий некоторые виды затрат, которые не должны включаться в остатки незавершенного производства. Загадка касается управленческих расходов, которые согласно пункту 23 уже туда попали в полном объеме в составе элемента затрат «прочие». Несмотря на этот факт, в пункте 26 указано, что туда попасть могут только особые управленческие расходы, связаны с производством непосредственно. Иные управленческие расходы должны уменьшить продажную выручку. Однако пункт 26 не содержит далее объяснения, каких критериев следует придерживаться при обосновании непосредственной связи или не связи управленческих расходов с производством.

Большинство теоретиков и практиков, буквально прочитавшие эту норму, трактуют данное требование как запрет на выбор в приказе по учетной политике способа списания отражаемых на счете 26 управленческих расходов. Они придерживаются точки зрения о том, пункт 26 разрешает только один способ: уменьшение продажной выручки на все управленческие расходы, собранные за месяц по дебету счета 26. Очевидно, что фактическая оценка готовой продукции при таком подходе будет сокращенной, поскольку в нее не войдет расходы на управление.

Хочется надеяться на то, что все-таки автор пункта 26 не собирался вводить запрет на выбор способа списания расходов на управление, просто он не пояснил, каким образом. Остается посоветовать учетному персоналу формулировать свое профессиональное мнение при ежемесячном закрытии счета 26.

К сожалению, российский учетный регламент второго поколения ФСБУ 5 не внес ясность по вопросам формирования в учете и в финансовой отчетности оценки запасов, а по некоторым позициям усилил неопределенность, устранить которую можно только после внесения редакционных изменений в ФСБУ 5.

Заключение

Из приведенного выше теоретического анализа подходов к оценке и бухгалтерскому учету запасов в новом их составе следует, что укрупнение балансовых статей в активе приводит к проблемам их оценки, особенно, если активы относятся к разным стадиям кругооборота капитала и, в связи с этим, меняют свои оценки при переходе от одной стадии к другой.

Укрупнение активов также приводит к проблемам соблюдения принципа осмотрительности при поиске наименьшей оценки совокупной статьи, и к увеличению раскрываемой в пояснительной записке к финансовой отчетности объема информации о запасах.

Полагаем, что, нынешнюю укрупненную статью «Запасы» было бы целесообразно поделить на три группы:

1) запасы на стадии заготовления, включая помимо материалов также товары, то есть предназначенные для продажи в торговой деятельности активы;

2) запасы, включенные в остатки незавершенного производства и затем в готовую продукцию в процессе стадии производства;

3) расходы периода на третьей стадией кругооборота, по существу представляющие собой коммерческие расходы и не формирующие фактическую производственную себестоимость готовой продукции. Эти расходы отражаются не в балансе, а в динамическом отчете о финансовых результатах.

Что касается способа списания управленческих расходов, то этот вопрос, с нашей точки зрения, требует дальнейшей проработки и обоснования. Полагаем, что нецелесообразно лишать учетных работников права выбора формировать ли им полную фактическую производственную себестоимость, включающую управленческие расходы или сокращенную – без их учета. Следует иметь в виду, что распределение управленческих расходов и включение их в производственную себестоимость готовых изделий позволит сохранить одну из типовых калькуляционных статей и упростит проблемы, возникающие при ценообразовании в случае, когда себестоимость готовых изделий, оказанных услуг, сданных работ не покрывает всех затрат.

Конфликт интересов

Не указан.

Рецензия

Все статьи проходят рецензирование. Но рецензент или автор статьи предпочли не публиковать рецензию к этой статье в открытом доступе. Рецензия может быть предоставлена компетентным органам по запросу.

Conflict of Interest

None declared.

Review

All articles are peer-reviewed. But the reviewer or the author of the article chose not to publish a review of this article in the public domain. The review can be provided to the competent authorities upon request.

Список литературы / References

1. Агеева О.А. Взаимосвязь категорий «запасы», «затраты» и «расходы» и последовательность их отражения в финансовой отчетности. / О.А. Агеева // Вестник университета. — 2020. — 3. — с. 123-126.
2. Агеева О.А. Теоретико-методологические аспекты бухгалтерского учета и отчетности. / О.А. Агеева // Монография; — Москва : КноРус, 2008. — с. 200.
3. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности / О.А. Агеева, А.Л. Ребизова. — М.: Издательство Юрайт, 2019. — 385 с.
4. Бабченко Т.Н. Новое в учете материально-производственных запасов. / Т.Н. Бабченко // Российский налоговый курьер. — 2012. — 12. — с. 20-26.
5. Березина П.В. Порядок учета запасов в соответствии с федеральным стандартом бухгалтерского учета / П.В. Березина // Тренды развития современного общества: управленческие, правовые, экономические и социальные аспекты: Сборник научных статей 12-й Всероссийской научно-практической конференции; — Курск: Юго-Западный государственный университет, 2022. — с. 48-50.
6. Булавина Л.Н. Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов / Л.Н. Булавина. — М.: Издательство «Финансы и статистика», 2013. — 400 с.
7. Куликова Л.Н. Развитие бухгалтерского учета запасов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. / Л.Н. Куликова, Л.Р. Мустафина // Проблемы науки. — 2017. — 9 (22). — с. 41-47.
8. Russian Federation. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : Федеральный закон : [принят Министерством финансов России 1999-05-06]. 1999.

9. Russian Federation. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) : Федеральный закон : [принят Министерством финансов России 2001-06-09]. 2001.

10. Russian Federation. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...») : Федеральный закон : [принят Министерством финансов России 2019-11-15]. 2019.

Список литературы на английском языке / References in English

1. Ageeva O.A. Vzaimosvyaz' kategorij «zapasy'», «zatraty'» i «rasxody'» i posledovatel'nost' ix otrazheniya v finansovoj otchetnosti [The Relationship between the Categories "Reserves", "Costs" and "Expenses" and the Sequence of Their Reflection in the Financial Statements]. / O.A. Ageeva // Vestnik universiteta [Bulletin of University]. — 2020. — 3. — p. 123-126. [in Russian]

2. Ageeva O.A. Teoretiko-metodologicheskie aspekty' buxgalterskogo ucheta i otchetnosti [Theoretical and Methodological Aspects of Accounting and Reporting]. / O.A. Ageeva // Monograph; — Moskva : KnoRus, 2008. — p. 200. [in Russian]

3. Ageeva O.A. Mezhdunarodnie standarty finansovoi otchetnosti [International Financial Reporting Standards] / O.A. Ageeva, A.L. Rebizova. — M.: Yurait Publishing house, 2019. — 385 p. [in Russian]

4. Babchenko T.N. Novoe v uchete material'no-proizvodstvenny'x zapasov [New in Inventory Accounting]. / T.N. Babchenko // Rossijskij nalogovy'j kur'er [Russian Tax Courier]. — 2012. — 12. — p. 20-26. [in Russian]

5. Berezina P.V. Poryadok ucheta zapasov v sootvetstvii s federalnim standartom bukhgalterskogo ucheta [The Procedure for Accounting for Inventories in Accordance with the Federal Accounting Standard] / P.V. Berezina // Trends in the Development of Modern Society: Managerial, Legal, Economic and Social Aspects: Collection of Scientific Articles of the 12th All-Russian Scientific and Practical Conference; — Kursk: Southwest State University, 2022. — p. 48-50. [in Russian]

6. Bulavina L.N. Buxgalterskii uchety i audit materialno-proizvodstvennykh zapasov [Accounting and Audit of Inventories] / L.N. Bulavina. — M.: "Finance and Statistics" Publishing House, 2013. — 400 p. [in Russian]

7. Kulikova L.N. Razvitiye buxgalterskogo ucheta zapasov v sootvetstvii s mezhdunarodny'mi standartami finansovoj otchetnosti [Development of Inventory Accounting in Accordance with International Financial Reporting Standards]. / L.N. Kulikova, L.R. Mustafina // Problemy' nauki [Problems of Science]. — 2017. — 9 (22). — p. 41-47. [in Russian]

8. Russian Federation. Polozhenie po buxgalterskomu uchetu «Rasxody' organizacii» (PBU 10/99) [Regulation on accounting "Expenses of the organization" (PBU 10/99)] : Federal Law : [accepted by Russian finance Ministry 1999-05-06]. 1999. [in Russian]

9. Russian Federation. Polozhenie po buxgalterskomu uchetu «Uchet material'no-proizvodstvenny'x zapasov» (PBU 5/01) [Regulation on accounting "Accounting for inventories" (PBU 5/01)] : Federal Law : [accepted by Russian finance Ministry 2001-06-09]. 2001. [in Russian]

10. Russian Federation. Prikaz Minfina Rossii ot 15.11.2019 N 180n «Ob utverzhenii Federal'nogo standarta buxgalterskogo ucheta FSBU 5/2019 «Zapasy'» (vmeste s «FSBU 5/2019...») [Decree of the Ministry of Finance of Russia dated November 15, 2019 N 180n "On the approval of the Federal Accounting Standard FSBU 5/2019 "Stocks" (together with "FSBU 5/2019...")]: Federal Law : [accepted by Russian finance Ministry 2019-11-15]. 2019. [in Russian]