

УДК 657.2

UDC 657.2

**ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАПАСОВ, КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА****ECONOMIC ESSENCE AND CLASSIFICATION OF INVENTORY AS AN OBJECT OF ACCOUNTING**

Кругляк Зинаида Ивановна  
к.э.н., профессор

Kruglyak Zinaida Ivanovna  
Cand.Econ.Sci., professor

Калинская Марина Валерьевна  
к.э.н., доцент  
*Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия*

Kalinskaya Marina Valerievna  
Dr.Sci.Econ., associate professor  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

В статье уточнены отдельные вопросы теории бухгалтерского учета категории запасов. Представлен подход к пониманию их сущности и содержания. Классификации запасов обобщены и дополнены новыми классификационными признаками, которые могут служить основой построения индивидуального плана счетов для составления финансовой, налоговой отчетности, а также внутривозвращаемой отчетности с целью принятия эффективных управленческих решений

The article clarifies specific issues of the inventory classification in accounting theory. It shows an approach to understanding their essence and content. Inventory classifications are summarized and supplemented by new classification features, which can serve as a basis for the developing of an individual accounting ledger for financial, tax and managerial reporting to improve the effectiveness of managerial decision-making

Ключевые слова: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ, МСФО, ЗАПАСЫ

Keywords: ACCOUNTING, TAX ACCOUNTING, IFRS (IAS), INVENTORY

Всестороннее изучение и правильное понимание сущности материально-производственных запасов справедливо относится к ряду важнейших проблем теории бухгалтерского учета, обусловленных высокой практической необходимостью их рационального использования хозяйствующими субъектами. Для целей дальнейшего уточнения экономической сущности, содержания и состава исследуемой группы активов категория «материально-производственные запасы» рассматривается в соответствии с регламентациями Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [8] и Методическими указаниями по учету материально-производственных запасов [1].

В условиях формирования рыночной экономики возникает объективная необходимость повышения качества формируемой учетной информации, в особенности, если речь идет о такой обширной категории активов, как материально-производственные запасы. Как и все оборотные активы, материально-производственные запасы обладают такой степенью

ликвидности, при которой их использование в производственном процессе, продажа или перепродажа способны принести организации приток денежных средств в срок до одного года. К их главным ключевым характеристикам следует отнести материально-вещественную форму и более низкий уровень ликвидности по сравнению с денежными или «условно-денежными» оборотными активами, такими, например, как краткосрочная дебиторская задолженность.

Материально-производственные запасы выступают важнейшим элементом хозяйственной деятельности организации, так как во многом определяют финансовое состояние и ее экономический потенциал в целом, как правило, вследствие того, что в большинстве организаций их удельный вес в общей структуре активов составляет значительную часть.

Так как задачей исследования является определение экономической сущности и содержания категории материально-производственных запасов, как объекта учета, то внесем ряд разъяснений. Так, В. Ф. Палий отмечает, что «материальные оборотные активы представляют существенный элемент производственной и коммерческой деятельности, их динамичную материальную составляющую. Они состоят из материально-производственных запасов, незавершенного производства, полуфабрикатов собственного изготовления, готовой продукции и покупных товаров. К ним также можно отнести материалы и товары в пути, а также товары отгруженные» [10, С. 172]. Действительно, в широком смысле слова под материально-производственными запасами можно понимать предметы труда, которые составляют вещественную основу изготавливаемой продукции, участвуют в процессе производства однократно и полностью переносят свою стоимость на себестоимость вновь произведенной продукции. Тем самым, они обеспечивают основной производственный процесс, в котором напрямую и потребляются, однако могут и косвенным образом способствовать производству. В связи с этим считаем необходимым выделить ос-

новные существенные характеристики, позволяющие четко определить экономическую сущность данной категории.

На наш взгляд, к таким «определяющим» признакам следует отнести следующие:

- прямая или косвенная связь с процессом производства;
- материально-вещественная форма;
- потребление и/или использование в производственном процессе;
- возможность обращения в денежные средства за период, не превышающий одного года.

Для целей всестороннего изучения исследуемой группы активов, рассмотрим соответствующие положения российского учетного законодательства, которые более наглядно представлены в таблице 1.

Определение «материально-производственных запасов» для целей бухгалтерского учета дано в Положении по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Под материально-производственными запасами понимаются активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи, выполнения работ, оказания услуг, активы, используемые для продажи, а также активы, используемые для управленческих нужд организации [8].

Включение в состав материально-производственных запасов таких групп активов, как готовая продукция и товары, отдельно предписано положениями стандарта. Готовая продукция представляет собой часть материально-производственных запасов, а именно активы, прошедшие все стадии технологической обработки на предприятии, соответствующие действующим техническим и качественным характеристикам, условиям договора или требованиям иных документов в отдельных случаях, предусмотренных действующим законодательством.

Таблица 1 - Обзор определений материально-производственных запасов согласно российским нормативно-правовым документам

Нормативный документ	Определение материально-производственных запасов	Классификационные группы
Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01	1. Активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); 2. Активы, предназначенные для продажи; 3. Активы, предназначенные для управленческих нужд организации	Сырье и материалы, готовая продукция, товары и т.п.
Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов	1. Активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); 2. Активы, предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары; 3. Активы, используемые для управленческих нужд организации	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности, готовая продукция, товары для перепродажи, товары отгруженные
Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99	Не дает определения материально-производственных запасов, однако регламентирует включение в состав запасов таких статей, как затраты в незавершенном производстве и расходы будущих периодов	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности, затраты в незавершенном производстве (издержках обращения), готовая продукция, товары для перепродажи, товары отгруженные, расходы будущих периодов
Налоговый кодекс РФ (глава 25 «Налог на прибыль организаций»)	Регламентирует понятие «материальные расходы», т. е. затраты налогоплательщика на приобретение: сырья и материалов, используемых в производстве; материалов для обеспечения производственного процесса (упаковка и пр.); запасных частей; комплектующих и полуфабрикатов; топлива, воды и иных видов энергии; работ и услуг сторонних организаций или структурных подразделений предприятия по производству продукции, обработке сырья и т. п.	X

Товары, приобретенные или полученные от других юридических или физических лиц, также являются частью материально-производственных запасов.

Считаем необходимым обратить внимание на то, что включение в состав материально-производственных запасов активов, предназначенных для перепродажи, противоречит их экономической сущности и не соответствует их основным определяющим характеристикам, так как прямое предназначение данной разновидности активов – потребление в производственном процессе.

На наш взгляд, товары и готовая продукция являются скорее самостоятельной категорией среди множества запасов хозяйствующего субъекта, так как в первом случае минуют процесс производства вообще, а во втором – уже из него вышли и предназначены для сбыта. Внесенные уточнения позволяют сделать вывод о том, что данные объекты учета можно охарактеризовать, как материальные запасы коммерческого характера.

Спорным и неоднозначным моментом является также вопрос о включении незавершенного производства в состав материально-производственных запасов. Под незавершенным производством понимается частично готовая продукция (работы или услуги), не прошедшая всех стадий, фаз, пределов, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки [10]. Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 данная категория активов не попадает под определение материально-производственных запасов.

Наряду с этим регламентации Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 предусматривают включение в состав запасов сырья, материалов и других аналогичных ценностей, затрат в незавершенном производстве, готовой продукции, товаров отгруженных, расходов будущих периодов [6]. Аналогичный перечень статей, за исключением незавершенного производства, утвержден в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов № 119н, но уже для категории «материально-

производственные запасы» [1]. Такое несоответствие требует уточнений в определении понятий «запасы» и «материально-производственные запасы» в нормативных актах по бухгалтерскому учету.

Особое место в структуре запасов в российской системе учета занимают расходы будущих периодов. Подобного рода предписания закреплены в Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, в котором указано, что расходы будущих периодов подлежат отнесению к группе статей «Запасы» в составе оборотных активов бухгалтерского баланса [6].

С 2011 г. в бухгалтерском законодательстве произошли изменения, затронувшие порядок отражения в учете расходов, имевших место в одном расчетном периоде, но относящихся к нескольким. Такие расходы в бухгалтерском учете привычно именуется «расходами будущих периодов».

Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» была утверждена новая форма бухгалтерского баланса, из которой исключена строка «Расходы будущих периодов» [3]. Затем приказом Минфина от 24.12.2010 № 186н был изменен п. 65 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утв. приказом Минфина от 29.07.1998 № 34н.

В новой редакции п. 65 данного Положения изложен следующим образом: «Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида» [9]. Данная формулировка породила множество различных толкований. В частности, возник вопрос о том, каким образом учитывать расходы на страхование, ведь они относятся к нескольким отчетным перио-

дам, но их нельзя отнести ни к одному виду актива [13]. В итоге Министерство финансов РФ выпустило письмо от 12.01.2012 № 07-02-06/5, в котором разъяснило порядок применения новой редакции п. 65 Положения: «В случае если какие-либо затраты соответствуют условиям признания определенного актива, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету (Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 и др.), то они отражаются в бухгалтерском балансе в составе этого актива и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости этого актива. В ином случае такие затраты отражаются в бухгалтерском балансе как расходы будущих периодов и подлежат списанию путем их обоснованного распределения между отчетными периодами в порядке, установленном организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.), в течение периода, к которому они относятся».

Таким образом, порядок признания и списания расходов будущих периодов, в основном, не изменился. Изменения коснулись лишь порядка отражения расходов будущих периодов в бухгалтерском балансе.

С учетом вышеизложенного, отметим, что определение исследуемой категории активов «материально-производственные запасы», закрепленное в российской системе учета является неоднозначным и не в полной мере отражает основные сущностные характеристики. Включение в состав материально-производственных запасов разнородных групп материальных оборотных активов (коммерческого и производственного характера) противоречит их экономической сущности, что обуславливает, в свою очередь, снижение учетно-аналитических возможностей финансовой отчетности, вводит в заблуждение заинтересованных пользователей, затрудняет процесс осуществления контрольной деятельности и, в конечном итоге, снижает эффективность управления организацией. Кроме того, норма-

тивная база, регулирующая вопросы учета исследуемой группы активов, не отличается глубиной проработки и содержит ряд противоречивых моментов, требующих разъяснения и уточнения.

В соответствии с объективными тенденциями развития системы бухгалтерского учета в Российской Федерации, а именно процессом ее реформирования на основе международных учетных стандартов, считаем целесообразным для дальнейшего исследования сущности и содержания категорий «запасы» и «материально-производственные запасы» рассмотреть подход к определению данной группы активов в зарубежной бухгалтерской практике.

В соответствии с Положением о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации (утверждено Постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107) на территории РФ среди прочих вводится МСФО (IAS) 2 «Запасы» [5].

Мы согласны с Е. Н. Щербачевой, которая считает, что в связи с изменяющимися условиями рыночной экономики, гармонизацией международных и национальных стандартов необходимо сближение основных принципов учета таких важных активов, как запасы, но эти принципы должны быть изложены в национальном стандарте применительно к особенностям экономики России [12].

15 июня 2011 г. на сайте Министерства финансов РФ был опубликован проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» [7], которое должно заменить действующее Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Проект нового Положения максимально приближен к требованиям МСФО (IAS) 2 «Запасы».

МСФО 2 «Запасы» определяет запасы как активы:

- предназначены для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности предприятия (готовая продукция);

- находятся в процессе производства для последующей продажи (незавершённое производство); или

- находятся в форме сырья или материалов, которые будут использованы в процессе производства продукции или оказания услуг (сырьё).

В ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» подобно МСФО запасы определяются как активы:

- используемые в качестве сырья или материалов при производстве продукции для продажи или при оказании услуг/выполнении работ;

- предназначенные для продажи (готовая продукция, товары).

Однако, в отличие от МСФО, данное определение также относится к активам, используемым для управленческих нужд организации.

Несмотря на то, что объекты незавершённого производства исключены из сферы действия положения по бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов, в бухгалтерском балансе они обычно представляются в составе запасов, хотя порядок их учета отличается от порядка, предусмотренного для запасов.

В таблице 2 проведено сравнение требований ПБУ 5/01 с проектом нового ПБУ и МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Таблица 2 - Сравнительная характеристика международного и российских стандартов по составу и моменту принятия запасов

Элемент сравнения	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Проект нового ПБУ «Учет запасов»	МСФО (IAS) 2 «Запасы»
1. Состав запасов	а) сырье и материалы; б) готовая продукция; в) товары	а) сырье и материалы; б) готовая продукция; в) товары; г) полуфабрикаты собственного производства; д) незавершенное производство; е) объекты интеллектуальной собственности для продажи; ж) объекты недвижимого имущества для продажи или перепродажи	а) сырье и материалы; б) готовая продукция; в) товары; г) незавершенное производство; д) земля и другое имущество для перепродажи
2. Активы, исключаемые из состава запасов	а) незавершенное производство	а) сырье, материалы, готовая продукция или незавершенное производство, предназначенные для создания внеоборотных активов; б) финансовые вложения; в) материальные ценности, находящиеся у организации на ответственном хранении	а) незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство; б) финансовые инструменты; в) биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора
3. Единица бухгалтерского учета запасов	а) номенклатурный номер; б) партия; в) однородная группа	а) номенклатурный номер; б) партия; в) однородная группа; г) индивидуальный объект или его часть	Не отмечено
4. Момент принятия запасов к бухгалтерскому учету	Не отмечено	В момент перехода к организации экономических рисков, связанных с использованием запасов	Не отмечено

Кроме того, раздел бухгалтерского баланса «Запасы» в рамках РПБУ отличается от МСФО в следующих аспектах:

- в этом разделе отражаются некоторые биологические активы, например, молодняк животных;

- не предусмотрено никаких исключений в отношении запасов, имеющих у организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной и лесной продукции или добычей полезных ископаемых.

Согласно МСФО в состав запасов могут включаться объекты нематериальных активов, которые создаются для целей продажи, например, программное обеспечение для компьютеров. В качестве запасов также отражаются объекты недвижимого имущества, приобретённые или строящиеся для целей продажи или перепродажи в ходе обычной хозяйственной деятельности предприятия. Финансовые активы, предназначенные для перепродажи, не подлежат учёту в качестве запасов.

Согласно отечественным стандартам, таким как ПБУ 4/99, ПБУ 14/07, ПБУ 6/01, активы, которые согласно общим требованиям отражались бы в учёте как внеоборотные активы, но были приобретены для перепродажи (в рамках обычной деятельности организации или вне таковой), относятся к категории запасов, что отличается от МСФО.

Если же такие активы, в том числе не имеющие материальной формы, организация создаёт для целей продажи, они отражаются в учёте в порядке, предусмотренном для объектов незавершённого производства.

Подобно МСФО, финансовые вложения не подлежат отражению в учёте в качестве запасов, даже если они предназначены для перепродажи (ПБУ 19/02).

Согласно МСФО 16 объекты основных средств, которые предприятие сдаёт в аренду, а впоследствии продаёт в ходе своей обычной хозяйственной деятельности, подлежат реклассификации в категорию запасов в тот момент, когда их аренда прекращается, и они начинают удерживаться для продажи.

В отличие от МСФО в российском учете объекты основных средств, сдаваемые в аренду и подлежащие последующей продаже в рамках обычной хозяйственной деятельности организации, продолжают учитываться в порядке, предусмотренном для основных средств. Однако в бухгалтерском балансе они представляются по статье «Доходные вложения в материальные ценности» до момента их фактической продажи, поскольку специальный порядок учета для таких объектов в РПБУ не предусмотрен.

Проведенные исследования показали, что в российской учетной практике в состав материально-производственных запасов целесообразно включить категорию незавершенного производства. Вместе с тем, анализируя несоответствие экономической сущности некоторых групп активов, учитываемых в составе материально-производственных запасов, основным характеристикам данной группы, нам представляется более логичным квалифицировать группу как «запасы». Предложенный подход проиллюстрирован на рисунке 1.

Стоит обратить внимание на следующий факт: в проекте «Учет запасов» принято положение о том, что запасы признаются в бухгалтерском учете только в момент перехода на них права собственности, а именно в момент перехода к организации экономических рисков и выгод, связанных с использованием запасов для извлечения дохода.

И даже если по условиям договора право собственности на запасы переходит к организации только после оплаты, а запасы физически находятся на складах организации и используются в производстве или продаются, управленческим решением может быть осуществлено принятие на баланс таких запасов, так как риски и выгоды от владения этими запасами очевидны.

Такой принцип определения права собственности заложен в МСФО и постепенно становится привычным и для российской учетной практики.

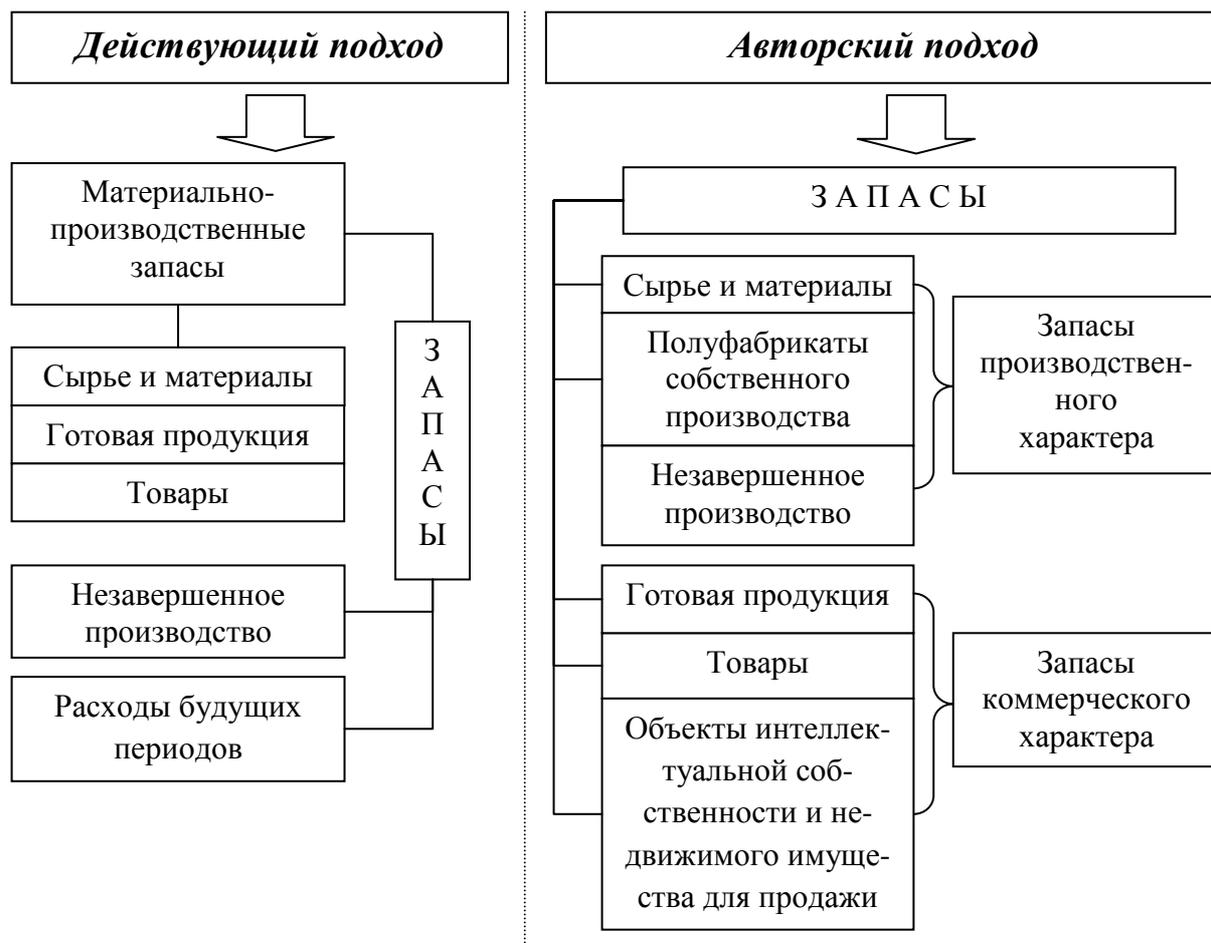


Рисунок 1 - Действующий и авторский подходы к классификации запасов по их составу

Исследуя проблемные вопросы теории бухгалтерского учета, следует помнить о том, что ее «основная задача состоит в том, чтобы расширить классификационные признаки, научно обосновать их и глубоко исследовать» [11, С. 43]. Для целей более глубокого познания сущности изучаемого объекта воспользуемся методом научной классификации. В настоящее время не существует четкой классификации материальных оборотных активов, следствием чего, как упоминалось выше, является неоднозначность определений категорий «запасы» и «материально-производственные запасы», не совсем ясны основные критерии включения некоторых групп статей в состав исследуемой категории учетных объектов. Вместе с тем, организация материального учета является одним из наиболее сложных участ-

ков учетной работы, ведь номенклатура материальных ценностей может достигать десятков тысяч наименований.

Вопросы рациональной организации учетного процесса поступления, использования и выбытия материально-производственных запасов играют важную роль в повышении эффективности хозяйственной деятельности коммерческих организаций. Залогом построения адекватной системы синтетического и аналитического учета, анализа и контроля является разработка доброкачественной классификации запасов. Следует также отметить особую роль системы упорядочивания множества запасов по различным определяющим признакам не только для целей организации бухгалтерского и управленческого учета, но и внутрихозяйственного контроля.

В настоящее время наиболее широкое распространение в российской учетной практике получила классификация производственных запасов, закрепленная в действующем Плане счетов [4]. В основу его построения положен общеэкономический подход к описанию счетов. Применительно к запасам это означает соответствующую группировку в зависимости от направления их использования в хозяйственном процессе, т. е. функциональной роли.

Наряду с классификацией по роли и назначению в процессе производства многими хозяйствующими субъектами используется также группировка по техническим признакам (размер, сорт, марка, профиль, назначение и т.д.). И если классификация первого вида служит основой для организации синтетического учета, то технические свойства являются основой для разработки номенклатуры материально-производственных запасов, а, следовательно, считаются базой для построения аналитического учета в организации.

Вместе с тем, классификации запасов, положенные в основу плана счетов, на наш взгляд, не в полной мере соответствуют потребностям современного бухгалтерского учета. Так, В. Ф. Палий отмечает, что в насто-

ящее время очевидна необходимость выработки более приемлемых классификаций бухгалтерского учета, на основе множественности возможных признаков классификаций [11].

Мы склонны присоединиться к данной точке зрения, а также считаем необходимым отметить, что в условиях современной экономики одной из главных задач бухгалтерского учета является удовлетворение интересов и информационных потребностей широкого круга пользователей, что не может быть достигнуто посредством использования универсального плана счетов. Так, содержание информации, сформированной на счетах финансовой отчетности, ее уровень детализации не всегда может в полной мере удовлетворить потребности руководства.

На субсчетах по категории запасов может раскрываться информация дополнительного характера об их состоянии, качественном содержании, различных количественных параметрах и оценке, связанных с ними расчетах и пр. И если для большинства внешних пользователей получение информации об организации, основанной на детализации по экономическому содержанию, является во многих случаях достаточным, то для внутренних и внешних пользователей может быть необходима и другого рода информация, например, об отдельных бизнес-процессах или сегментах деятельности и т.д. В связи с чем, классификации, положенные в основу внутрифирменной, финансовой и налоговой отчетности, не могут быть едины.

С учетом вышесказанного считаем необходимым уточнить и дополнить классификационные признаки запасов производственного характера для целей бухгалтерского, налогового и управленческого учета. На основе анализа нормативных документов в области бухгалтерского учета приведем общеизвестные классификации производственных запасов (табл. 3) и дополним их (табл. 4).

Таблица 3 - Классификация запасов производственного назначения для целей бухгалтерского и налогового учета

Классификационный признак	Выделяемые группы	Нормативный документ
По роли и назначению в производстве (по функциональной роли)	1. Материалы: - сырье и материалы; - покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия; - конструкции и детали; - топливо; - тара и тарные материалы; - запасные части; - прочие материалы; - материалы, переданные в переработку на сторону; - строительные материалы; - инвентарь и хозяйственные принадлежности; - специальная оснастка и специальная одежда на складе; - специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации; 2. Животные на выращивании и откорме; 3. Полуфабрикаты собственного производства	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению
	Материалы: - сырье; - основные материалы; - вспомогательные материалы, - покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия; - топливо; - тара; - запасные части; - строительные материалы; - прочие материалы	Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов
По техническим свойствам	Вид, сорт, размер т.п.	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению
По местам хранения	Склады, лари, цеха и т.п.	
По видам материальных расходов	Затраты: - на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве; - на приобретение материалов, используемых для обеспечения технологического процесса, упаковку и на другие нужды; - на приобретение запасных частей и расходных материалов; - на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов; - на приобретение топлива, воды и энергии всех видов; - на приобретение работ и услуг производственного характера.	П. 1 ст. 254 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ

Таблица 4 – Уточненная классификация запасов производственного назначения

Классификационный признак	Выделяемые группы запасов	Возможная сфера применения			Комментарий
		Финансовый учет	Налоговый учет	Управленческий учет	
1. По принадлежности	- принадлежащие организации на праве собственности; - в оперативном управлении; - на ответственном хранении; - не принадлежащие организации на праве собственности	+	+	+	Запасы могут быть приняты на балансовый учет, в разрезе соответствующих субсчетов (неотфактурованные поставки, переданные в переработку, на комиссию, в залог и пр.) или забалансовый учет (принятые на ответственное хранение, в залог, на переработку, на комиссию и пр.).
2. По степени оплаты	- оплаченные; - неоплаченные	-	+	+	Позволяет получить необходимую информацию при кассовом методе учета доходов и расходов.
3. По срокам хранения	- скоропортящиеся; - имеющие определенный срок хранения; - с неопределенным сроком годности	+	+	+	Обосновывает последовательность списания на затраты производства, а в отдельных случаях – применение скидок к ценам реализации.
4. По применению норм естественной убыли	- подверженные естественной убыли; - неподверженные естественной убыли	+	+	+	Детализация обеспечивает применение норм естественной убыли в целях бухгалтерского и налогового учета, а также внутрихозяйственный контроль сохранности запасов.
5. По обременению	- обремененные залогом; - необремененные залогом	+	-	+	Информация о запасах, переданных в залог, подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу, также полезна для целей управления запасами в случае их потребления.
6. По каналам поступления	- приобретенные за плату; - изготовленные в организации; - полученные по товарообменному договору; - полученные безвозмездно; - вклад в уставный капитал; - полученные от разборки основных средств; - излишки при инвентаризации	+	+	+	Детализация является основанием для осуществления оценки запасов в бухгалтерском, налоговом и управленческом учете.

Как видно из таблицы 3, в НК РФ не раскрыты понятия «материалы», «производственные запасы», которые содержатся в нормативных актах по бухгалтерскому учету. Однако в целях исчисления налога на прибыль в НК РФ дано определение материальных расходов и установлена их классификация по видам, которая по своей сути соответствует составу материальных запасов в бухгалтерском учете.

Любая из предложенных классификаций может быть положена в основу рабочего плана счетов организации, на основе которого могут быть сформированы бухгалтерская финансовая, налоговая отчетность и внутрифирменные формы отчетности для целей управленческого учета.

Выделение классификационного признака «по принадлежности» позволяет определить порядок отражения запасов в учете организации. Очевидно, что запасы, принадлежащие организации на праве собственности, должны быть отражены на балансовых счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме». В случае, когда поступление запасов в организацию не подкреплено соответствующим договором, неидентифицированные группы запасов принимаются на ответственное хранение с соблюдением необходимых мер по их сохранности до скорейшего выяснения обстоятельств, повлекших такое положение дел. Учет таких запасов ведется на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Отметим также, что некоторые категории запасов могут находиться в оперативном управлении, например, специальные приспособления и специальный инструмент. Организовать забалансовый учет для учета описываемых фактов хозяйственной деятельности, связанных с запасами можно открыв отдельный счет, например, 012 «Специальный инструмент и приспособления, находящиеся в оперативном управлении».

Разновидностью классификаций, отражающих информацию о состоянии запасов, является группировка по степени оплаты, которая представ-

ляются нам в практическом смысле ценной для целей налогового учета, так как обеспечивает информацией процедуру расчета материальных расходов кассовым методом. В управленческом учете данная классификация позволит отследить информацию о движении запасов в увязке с финансовым аспектом оплаты. Детализация по такому признаку необходима, прежде всего, для торговых и производственных организаций, а также организаций имеющих разветвленные транспортно-логистические подразделения.

Группировка запасов по признаку «срок хранения» необходима, прежде всего, для целей управленческого и налогового учета. В первом случае детализация по срокам хранения позволяет, минимизировать риск порчи запасов, а своевременное получение достоверной информации о наличии товаров с истекающим сроком годности позволяет сократить возможные убытки путем проведения эффективных маркетинговых мероприятий по отдельным категориям запасов. Во втором - позволяет обосновать цены реализации в целях исчисления налоговых доходов исходя из уровня качества запасов.

Группировки по применению норм естественной убыли необходима для организаций, определяющих отклонение фактических материальных затрат от нормативных при исчислении себестоимости продукции. В целях исчисления налога на прибыль эта классификация будет полезна для обоснования в составе материальных расходов потерь от естественной убыли и технологических потерь.

В практической деятельности нередко встречается ситуация, когда запасы находятся под обеспечительными мерами, что, на наш взгляд, должно раскрываться в пояснениях к финансовой отчетности организаций, формирующих публичную отчетность. Кроме того, информация о запасах находящихся в залоге необходима и для целей управленческого учета, для

чего и является целесообразным использование детализации «по обременению».

По нашему мнению, наиболее существенной практической значимостью в современных условиях обладает группировка в соответствии с предлагаемым классификационным признаком «по каналам поступления». В зависимости от источника поступления запасы подлежат тому или иному методу оценки в целях финансового, управленческого и налогового учета по налогу на прибыль.

Так, при поступлении в организацию по договорам купли-продажи (приобретение за плату) в основе первоначальной оценки лежит фактическая себестоимость запасов. Если запасы приобретаются по договору мены, то оценка производится на основе текущей рыночной стоимости одного из обмениваемых активов (как правило, это рыночная стоимость того актива, которая исходя из требования эффективности легче определяется). В особо сложных случаях в качестве рыночной цены обмениваемого актива может приниматься оценка, определяемая экспертным путем. В бухгалтерском учете текущая рыночная цена определяется и для тех запасов, которые поступают в организацию на безвозмездной основе (например, в результате дарения) или получены в результате выбытия других активов организации (например, образовались в результате демонтажа основных средств). В налоговом же учете безвозмездно полученные запасы не могут быть учтены в составе материальных расходов.

При поступлении в качестве вклада в уставный капитал, запасы оцениваются в согласованной оценке в бухгалтерском учете и по учетной стоимости передающей стороны – в налоговом учете.

Подводя итог вышесказанному, отметим, что нами были уточнены отдельные вопросы теории бухгалтерского учета категории запасов. Представлен подход к пониманию сущности и содержания запасов, уточнены определяющие характеристики, согласно которым товары, готовая про-

дукция и незавершенное производство имеют ряд существенных индивидуальных особенностей, что не позволяет с большой долей вероятности включать их в состав именно «материально-производственных запасов». Данные категории, на наш взгляд, скорее подходят под группу статей «запасы». В то же время в настоящий момент, для целей бухгалтерского учета согласно действующему российскому учетному законодательству целесообразным является включение незавершенного производства в состав материально-производственных запасов.

Классификации запасов обобщены и дополнены новыми классификационными признаками, которые могут служить основой построения индивидуального плана счетов для составления финансовой, налоговой отчетности, а также внутрихозяйственной отчетности с целью принятия эффективных управленческих решений по приобретению, хранению и использованию запасов.

### Литература

1. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2001 № 119н (в ред. от 24.12.2010 № 186н) // Российская газета. – 2002. - № 36. – 27 февраля.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 25.12.2012 № 271-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – С. 3340.
3. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Министерства финансов РФ от 02.07.2010 № 66н (в ред. от 17.08.2012 № 113н) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2010. - № 35. – 30 августа.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н) // Экономика и жизнь. – 2000. – № 46.
5. Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации: утв. постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 (в ред. от 30.01.2013 № 67) // Российская газета. – 2011. - № 51. – 11 марта.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 № 43н (в ред. от 08.11.2010 № 142н) // Экономика и жизнь. – 1999. – № 35.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (проект) [Электронный ресурс]: [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/06/PBU\\_Zapasy.pdf](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/06/PBU_Zapasy.pdf).

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н (в ред. от 25.10.2010 № 132н) // Российская газета. – 2001. – № 140. – 25 июля.

9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.12.2010 №186н) // Российская газета. – 1998. – 31 октября.

10. Палий, В. Ф. Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – 792 с.

11. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы: монография / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.

12. Щербачева, Е. Н. Такие знакомые запасы. Комментарии к проекту ПБУ 5 «Учет запасов» / Е. Н. Щербачева // Финансовые и бухгалтерские консультации (электронный журнал). – 2013. – № 1. – 30 января.

13. Ярвельян, А. В. Расходы будущих периодов: что изменилось, и как отразить в «1С: Бухгалтерии 8» // А. В. Ярвельян // Интернет-ресурс для бухгалтеров «Бух.1С». – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-2032>.

### References

1. Metodicheskiye ukazaniya po bukhgalterskomu uchetu materialno-proizvodstvennykh zapasov: utv. prikazom Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 28.12.2001 № 119n (v red. ot 24.12.2010 № 186n) // Rossiyskaya gazeta. – 2002. – № 36. – 27 fevralya.

2. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii. Chast vtoraya: Federalnyy zakon ot 05.08.2000 № 117-FZ (v red. ot 25.12.2012 № 271-FZ) // Sobraniye zakonodatelstva Rossiyskoy Federatsii. – 2000. – № 32. – S. 3340.

3. O formakh bukhgalterskoy otchetnosti organizatsiy: prikaz Ministerstva finansov RF ot 02.07.2010 № 66n (v red. ot 17.08.2012 № 113n) // Byulleten normativnykh aktov federalnykh organov ispolnitelnoy vlasti. – 2010. – № 35. – 30 avgusta.

4. Plan schetov bukhgalterskogo ucheta finansovo-khozyaystvennoy deyatelnosti organizatsii i Instruktsiya po yego primeneniyu: utv. prikazom Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 31.10.2000 № 94n (v red. ot 08.11.2010 № 142n) // Ekonomika i zhizn. – 2000. – № 46.

5. Polozheniye o priznanii mezhdunarodnykh standartov finansovoy otchetnosti i razyasneniy mezhdunarodnykh standartov finansovoy otchetnosti dlya primeneniya na territorii Rossiyskoy Federatsii: utv. postanovleniyem Pravitelstva RF ot 25.02.2011 № 107 (v red. ot 30.01.2013 № 67) // Rossiyskaya gazeta. – 2011. – № 51. – 11 marta.

6. Polozheniye po bukhgalterskomu uchetu «Bukhgalterskaya otchetnost organizatsii» PBU 4/99: utv. prikazom Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 06.07.1999 № 43n (v red. ot 08.11.2010 № 142n) // Ekonomika i zhizn. – 1999. – № 35.

7. Polozheniye po bukhgalterskomu uchetu «Uchet zapasov» (proyekt) [Elektronnyy resurs]: [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/06/PBU\\_Zapasy.pdf](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/06/PBU_Zapasy.pdf).

8. Polozheniye po bukhgalterskomu uchetu «Uchet materialno-proizvodstvennykh zapasov» PBU 5/01: utv. prikazom Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 09.06.2001 № 44n (v red. ot 25.10.2010 № 132n) // Rossiyskaya gazeta. – 2001. – № 140. – 25 iyulya.

9. Polozheniye po vedeniyu bukhgalterskogo ucheta i bukhgalterskoy otchetnosti v Rossiyskoy Federatsii: utv. prikazom Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 29.07.1998 № 34n (v red. ot 24.12.2010 №186n) // Rossiyskaya gazeta. - 1998. - 31 oktyabrya.

10. Paliy, V. F. Sovremennyy bukhgalterskiy uchet / V. F. Paliy. – M.: Bukhgalterskiy uchet, 2003. – 792 s.

11. Paliy, V. F. Teoriya bukhgalterskogo ucheta: sovremennyye problemy: monografiya / V. F. Paliy. – M.: Bukhgalterskiy uchet, 2007. – 88 s.

12. Shcherbacheva, Ye. N. Takiye znakomye zapasy. Kommentarii k proyektu PBU 5 «Uchet zapasov» / Ye. N. Shcherbacheva // Finansovyye i bukhgalterskiye konsultatsii (elektronnyy zhurnal). – 2013. - № 1. – 30 yanvarya.

13. Yarovyan, A. V. Raskhody budushchikh periodov: chto izmenilos, i kak otrazit v «1S: Bukhgalterii 8» // A. V. Yarovyan // Internet-resurs dlya bukhgalterov «Bukh.1S». – Rezhim dostupa: <http://www.buh.ru/document-2032>.