

УДК 657

Недостатки МСФО: определение запасов

СУХАРЕВ ИГОРЬ РОБЕРТОВИЧ,

кандидат экономических наук, начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, г. Москва, Россия
E-mail: uaa@fa.ru

СУХАРЕВА ОКСАНА АЛЕКСАНДРОВНА,

директор Фонда развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», г. Москва, Россия
E-mail: uaa@fa.ru

АННОТАЦИЯ

В России Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) официально введены в действие с 2011 г. За это время накоплен определенный опыт в их применении и выявлено немало изъянов, пробелов и противоречий стандартов.

Данной публикацией открывается цикл статей, посвященных раскрытию недостатков отдельных МСФО, и одну из главных целей этого цикла авторы видят в широком обмене мнениями и открытии дискуссий по актуальным вопросам совершенствования МСФО.

Первая статья из цикла касается МСФО (IAS) 2 «Запасы», и основное внимание в ней уделено определению понятия «запасы». На основе анализа этого термина в МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» показывается противоречие данных стандартов.

В статье упоминается ряд активов, в частности объекты, используемые для административных (управленческих) целей, принадлежность которых к запасам невозможно определить из норм МСФО (IAS) 2 «Запасы», и предлагается решение этих проблемных вопросов.

Ключевые слова: недостатки МСФО, определение запасов, классификации активов в качестве запасов, практика применения МСФО, проект федерального стандарта «Запасы».

The Drawbacks of IFRS: defining inventories

IGOR R. SUKHAREV,

PhD in Economics, Head of the Accounting and Reporting Methodology, Department of regulation of accounting, financial reporting and auditing activities of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia
E-mail: uaa@fa.ru

OKSANA A. SUKHAREVA,

Director of the Accounting Development Foundation «National nongovernment standard-setter «Accounting methodological center», Moscow, Russia
E-mail: uaa@fa.ru

ABSTRACT

International Financial Reporting Standards (IFRS) were officially introduced in Russia in 2011. Since that time certain experience has been gained in the methods of practical application of these standards and at the same time a lot of flaws, gaps and contradictions of the standards have been revealed.

This publication is the first in the whole series of articles dedicated to the revelation of drawbacks of certain IFRS components and according to the authors, one of the primary objectives of this series is considered to be the exchange of opinions and open discussions regarding acute issues of IFRS enhancement.

The first article in the series concerns IFRS (IAS) 2 «Inventories» and the attention is drawn to the definition of the concept «Inventories». Basing on the analysis of the term in IFRS (IAS) 2 «Inventories» and IFRS (IAS) 16 «Fixed assets» a contradiction between these standards has been uncovered. The article mentions a number of assets, namely facilities which are used for administrative and managerial purposes whose concept affiliation to the inventories is impossible to define basing on the norms of IFRS (IAS) 2 «Inventories». The article offers solutions to these controversial issues.

Keywords: *IFRS drawbacks, inventory definition, classification of the assets as inventories, IFRS practical application, «Inventories» as the federal standard project.*

Требования к бухгалтерскому учету постоянно совершенствуются. В последние полвека лучшая мировая практика бухгалтерского учета формализуется в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО). К сегодняшнему дню этим стандартам удалось завоевать такую репутацию, что многие страны мира адаптировали их в своем нормативно-правовом поле. Россия здесь не является исключением. В 2011 г. первый полный комплект МСФО на русском языке был принят для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России. И с тех пор этот комплект постоянно обновляется.

Между тем, несмотря на свою популярность, МСФО далеки от совершенства. Как и любой другой продукт творчества людей, эти стандарты не лишены недостатков. В них можно найти массу изъянов, пробелов и противоречий, см., например, [1]. Но этот факт отнюдь не снижает значение МСФО как основы для создания системы глобальных общепризнанных стандартов бухгалтерского учета [2, с. 22–23]. МСФО могут превратиться в такую систему, если будут постоянно совершенствоваться. И совершенствование стандартов заключается не только в принятии новых документов и обновлении принятых ранее в ответ на эволюцию методологических концепций финансовой отчетности. Не менее важным является выявление имеющихся

недостатков стандартов для целей их исправления.

Кроме того, перед российским бухгалтерским учетом сейчас стоит задача создания системы своих федеральных стандартов. Эти стандарты предполагается разрабатывать на основе МСФО. Своевременное выявление недостатков МСФО позволит избежать копирования ошибок, сделанных их авторами, на российскую почву и сделает наши стандарты не просто похожими на МСФО, но и лучше МСФО.

Настоящей публикацией мы хотели бы открыть дискуссию по обсуждению недостатков МСФО. За многие годы «слежения» за международными стандартами у нас накопилась довольно богатая коллекция таких недостатков. Коллекция постоянно обновляется. Конечно, из нее уходят изъяны старых редакций стандартов, от которых авторам новых редакций МСФО удалось избавиться. Но она пополняется новыми «экспонатами», которые можно отыскать практически в каждом новом документе МСФО.

Мы решили выставить коллекцию для обозрения общественности на страницах этого журнала. Пожалуйста, пишите в редакцию все Ваши впечатления. Может быть какие-то положения МСФО, показавшиеся нам недостатками, на самом деле таковыми не являются. И если Вы сможете их объяснить, мы с удовольствием исключим их из числа «экспонатов»

коллекции. Вместе с тем, несомненно, Вы поможете пополнить коллекцию новыми экземплярами. Говорите обо всем, что Вам показалось в текстах МСФО противоречивым, нелепым, абсурдным или, может быть, даже смешным.

Но нужно иметь в виду важное условие. Наша дискуссия не касается погрешностей перевода текста стандартов на русский язык. Недостаток МСФО принимается в коллекцию и будет публиковаться на страницах журнала только в том случае, если он касается существа текста стандарта и не зависит от того, на каком языке излагается этот текст, и от качества перевода. Поэтому при возникновении любых сомнений в корректности перевода мы договариваемся сверяться с первоисточником — текстом стандарта на английском языке. С этой целью при демонстрации недостатков МСФО в случае цитирования конкретного параграфа стандарта его текст будет приводиться одновременно на двух языках: русском и английском. Причем, чтобы полностью исключить скатывание дискуссии к обсуждению текста стандартов на русском языке, утвержденных приказами Минфина России для применения на территории Российской Федерации, мы вместо него намеренно будем приводить собственный перевод цитируемых пунктов, который отличается от официального.

В качестве первого пробного объекта для старта нашей дискуссии мы решили взять довольно «безобидный» и мало обсуждаемый в печати международный стандарт МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories).

Недавно Бухгалтерский методологический центр подготовил и разместил для общественного обсуждения проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» [3]. Разумеется, при разработке этого проекта за основу был взят одноименный международный стандарт — МСФО (IAS) 2. Большинство недостатков этого международного стандарта, которые мы рассмотрим в этой и следующих публикациях, были идентифицированы в процессе работы над проектом федерального стандарта.

Начнем с самого главного — понятия запасов. Посмотрим, как определяет запасы п. 6 МСФО (IAS) 2 [4].

<p>Запасы — это активы:</p> <p>(а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;</p> <p>(b) в процессе производства для такой продажи; или</p> <p>(с) в виде материалов или сырья, которые будут потреблены в производственном процессе или при предоставлении услуг.</p>	<p>Inventories are assets:</p> <p>(a) held for sale in the ordinary course of business;</p> <p>(b) in the process of production for such sale; or</p> <p>(c) in the form of materials or supplies to be consumed in the production process or in the rendering of services.</p>
--	---

Заметим, что это не сущностное определение, а просто перечень того, что является запасами, причем перечень исчерпывающий. Он закрыт. В нем нет пункта «иные...», «прочие...», «другие...», «и т.п.». Значит все, что не вошло в эти три категории, запасом не является.

Теперь, помня об этом, посмотрим норму из другого международного стандарта — МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (Property, Plant and Equipment) в п. 8 [5].

<p>Такие объекты, как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование, признаются в соответствии с настоящим МСФО, если они отвечают определению основных средств. В противном случае такие объекты классифицируются как запасы.</p>	<p>Items such as spare parts, stand-by equipment and servicing equipment are recognised in accordance with this IFRS when they meet the definition of property, plant and equipment. Otherwise, such items are classified as inventory.</p>
--	---

Оказывается, в соответствии с МСФО (IAS) 16 запасом является кое-что еще, что не подходит под определение запасов, данное в МСФО (IAS) 2. Может быть, это просто такой особый вид запасов, который находится вне сферы регулирования МСФО (IAS) 2 и регулируется МСФО

(IAS) 16? Нет, такое объяснение не подходит. В МСФО (IAS) 16, кроме процитированного п. 8, мы не сможем найти больше ни слова о запасных частях, резервном и вспомогательном оборудовании, которые не подходят под определение основных средств. При этом в п. 2 МСФО (IAS) 2 четко сказано, что этот стандарт применяется ко всем запасам, за исключением только финансовых активов, биологических активов, используемых в сельском хозяйстве, и сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора. Других исключений нет.

Понятие запасов поясняет п. 8 МСФО (IAS) 2. Но и он ничего «лишнего» не добавляет к тому, что обозначено в п. 6 того же стандарта. Наоборот, приведенные в п. 8 объяснения лишний раз убеждают нас в том, что определение запасов действительно исчерпывающее. Тогда о чем речь в МСФО (IAS) 16? Налицо противоречие между двумя стандартами.

Очевидно, в случае такого противоречия приоритет должен отдаваться МСФО (IAS) 2, поскольку запасы являются предметом этого стандарта, а в сферу МСФО (IAS) 16 запасы не входят. И то, что сказано в МСФО (IAS) 16 о классификации в качестве запасов каких-то дополнительных объектов, можно просто проигнорировать.

Но практика применения МСФО пошла ровно по противоположному пути. Отчитывающиеся компании и их аудиторы фактически игнорируют определение запасов, данное в МСФО (IAS) 2. Запасные части, резервное и вспомогательное оборудование, которые не подходят под определение основных средств, учитываются в качестве запасов, несмотря на то, что такие объекты не входят ни в одну из трех категорий запасов, определенных в МСФО (IAS) 2.

Все это потому, что запасы не получили в МСФО сущностного определения. Авторы МСФО (IAS) 2 подошли к определению казуистично — не нашли ничего лучшего, как перечислить виды объектов, являющихся запасами. Но определять какое-либо бухгалтерское понятие через перечень всегда нежелательно, поскольку обязательно вскрыется что-то еще, что осталось забытым. И с запасами — тот самый случай.

Ведь запасными частями и оборудованием проблема не ограничивается. Сырье и материалы, которые предназначены для текущего ремонта и обслуживания основных средств, тоже признаются на практике запасами. Конечно, при желании можно сказать, что текущий ремонт и обслуживание основных средств входит в понятие «производственный процесс». Значит, такие сырье и материалы в соответствии с подп. «с» п. 6 МСФО (IAS) 2 попадают в определение запасов. Но утверждение спорное. Так или иначе, стандарт МСФО (IAS) 2 об этом, к сожалению, ничего не говорит.

Правда, искать в этом стандарте ответы на подобные вопросы никто и не пытается. Казуистичное определение запасов, видимо, настолько себя дискредитировало, что на практике мало кто вообще на него обращает внимание. Наряду с отмеченными выше запасными частями и оборудованием, в качестве запасов зачастую признают и те материальные объекты, которые отвечают определению основных средств, но которые не учитываются в качестве таковых из соображения рациональности в силу их малой стоимости. Здесь усматривается параллель с п. 5 российского Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, в соответствии с которым активы, в отношении которых выполняются условия принятия их к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. Иными словами, в российском учете такая подмена одного класса активов другим официально легализована — об этом говорит прямая норма. Но в международных стандартах подобных норм нет ни в обсуждаемом МСФО (IAS) 2, ни в противоречащем ему МСФО (IAS) 16. Поэтому практика учета малоценных основных средств в качестве запасов с точки зрения МСФО является нелегальной.

Но и это не все. Приводившееся выше куцее определение запасов из МСФО (IAS) 2 коварно умалчивает об объектах, используемых

для административных (управленческих) целей. Из определения запасов (п. 6) и пояснений к нему (п. 8) следует, что никакие активы, предназначенные для административных целей, запасами быть не могут. Вот основными средствами они могут быть. В отличие от запасов определение основных средств, данное в п. 6 МСФО (IAS) 16, предусматривает среди других такое назначение основного средства, как административные цели. А определение запасов не предусматривает.

Но для того чтобы актив классифицировался в качестве основного средства, он должен предполагаться к использованию более одного отчетного периода. А что если «управленческий» актив предполагается использовать меньше года? А что если актив потребляется в процессе администрирования? Если речь идет о приобретении бумаги, картриджей, элементов питания, мышек, клавиатур и подобных предметов, то списание всей суммы затрат на их приобретение сразу на расходы в момент покупки, возможно, не вызовет удивления, поскольку остатки таких предметов на отчетную дату редко бывают существенными. Но что если это не так?

Представим себе, что компания, составляющая отчетность по МСФО за календарный год, запланировала в январе проведение крупной выставки для своих клиентов. Оборудование для выставки закуплено в декабре. Оборудование одноразовое и стоит немало. Что это за актив? Никак не основные средства. Но признать такой актив запасом в соответствии с МСФО (IAS) 2 тоже не получается. Значит, это вообще не актив? Неужели признать все затраты на его покупку расходом отчетного периода? Можно сказать, что проведение выставки — это не «административные», а «коммерческие» цели. Но от этого уточнения ничего не поменяется. Под определение запасов из МСФО (IAS) 2 такие объекты все равно не попадают.

В отличие от МСФО определение материально-производственных запасов в п. 2 действующего Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 называет «использование для управленческих нужд организации» в

качестве одного из признаков запасов. Специалисты Бухгалтерского методологического центра при разработке проекта федерального стандарта «Запасы» столкнулись с этим вопросом вплотную. Нужно ли ликвидировать данное отличие российских правил бухгалтерского учета от МСФО? Что имели в виду авторы МСФО (IAS) 2? Осознанно исключили управленческие объекты из числа запасов или просто про них забыли?

При исследовании практики применения МСФО выяснилось, что она разнолика. Часть компаний списывает затраты на приобретение «управленческих запасов» сразу в момент покупки. Другая часть компаний представляет их в составе запасов. Причем у аудиторов такое представление не вызывает нареканий. Примечательно, что вопрос решается не из методологических соображений, а исходя из существенности остатков таких «запасов» на отчетную дату. Но МСФО и так презюмируют, что все вопросы с несущественными эффектами могут решаться по принципу «как проще». Финансовая отчетность должна «во всех существенных аспектах» соответствовать МСФО. Значит, в несущественных может не соответствовать.

Но в данном случае вопрос ставится по-другому. Может ли компания, закупившая для административных целей на существенную сумму предметы и не использовавшая их до отчетной даты, показать их в своем балансе как запасы? Из МСФО (IAS) 2 получается, что не может. На практике же компании так делают. И аудиторы не рассматривают это как нарушение МСФО.

Для проекта федерального стандарта «Запасы» пока принято решение не в пользу «управленческих запасов». Принято не на основе консенсуса, а простым большинством. Все может измениться. Посмотрим, что принесет общественное обсуждение проекта стандарта.

Ущербность определения запасов, данного в МСФО (IAS) 2, не ограничивается тем, что рассмотрено выше. Есть еще целый ряд статей, принадлежность которых к запасам невозможно определить из норм этого стандарта. Например, к ним относятся:

- сырье, материалы, продукция, предназначенные для использования при создании внеоборотных активов организации;
- проданные и переданные покупателю (перевозчику) товары, продукция, в отношении которых еще не соблюдается вся совокупность условий признания выручки;
- затраты на строительство объектов недвижимости, которые после завершения строительства предполагается продать;
- полученные в переработку давальческие сырье и материалы.

Мы воздержимся от того, чтобы останавливаться отдельно на каждом из этих вопросов. Заметим лишь, что недостатки определения запасов в МСФО устранены в процессе подготовки федерального стандарта «Запасы». Правда, сущностного определения сформулировать

не удалось, и казуистика осталась. Но вместо одного перечня из трех пунктов проект федерального стандарта содержит три перечня из 15 пунктов: девять статей того, что является запасами, четыре статьи того, что не признается запасами (но потенциально может быть спутано с запасами), и две статьи, которые, не являясь запасами, учитываются в порядке, предусмотренном для запасов. Риск, что что-то осталось забытым, все равно остается. Но теперь он очень мал. Ответы на весь тот ворох вопросов о классификации активов в качестве запасов, которые не найти в МСФО, российский бухгалтер сможет найти в своем национальном стандарте. И в этом смысле российский федеральный стандарт «Запасы» претендует на то, чтобы действительно стать лучше своего международного аналога.

Литература

1. Сухарев И.Р. Проблемы структурирования бухгалтерского баланса // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 3.
2. Сухарев И.Р. Стере бухгалтерия. М.: ИПЦ «Маска», 2014.
3. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» [Электронный ресурс]. URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Zapaci (дата обращения: 26.10.2015).
4. Inventories/International Accounting Standard (IAS) 2. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003/International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
5. Property, Plant and Equipment/International Accounting Standard (IAS) 16. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003/International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.

References

1. Sukharev I.R. Problemy strukturirovaniia bukhgalterskogo balansa [Structuring issues of the balance sheet]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 3 (in Russ.).
2. Sukharev I.R. Stereo bukhgalteriiia [Stereo accounting]. Moscow, IPTs «Maska» — Publishing centre «Mask», 2014.
3. Proekt federal'nogo standartar bukhgalterskogo ucheta «Zapasy» [Federal standard project of accounting «Inventories»] URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Zapaci (accessed: 26.10.2015) (in Russ.).
4. Inventories/International Accounting Standard (IAS) 2. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003/International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
5. Property, Plant and Equipment/International Accounting Standard (IAS) 16. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003/International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.