

УДК 657

Недостатки МСФО: раскрытие информации о запасах в отчетности

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

Данная публикация продолжает серию статей, в которых раскрываются недостатки Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Целью этой серии, с точки зрения авторов, является широкий обмен мнениями и организация дискуссии по актуальным вопросам совершенствования МСФО. Данная публикация завершает цикл из трех статей, в которых обсуждаются изъятия МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories). В первой статье внимание авторов сосредоточилось на проблемах определения запасов, во второй статье обсуждались проблемы их оценки. Теперь же предметом критики стали нормы МСФО (IAS) 2, касающиеся представления информации о запасах в финансовой отчетности.

Ключевые слова: недостатки МСФО, практика применения МСФО, запасы, затраты, себестоимость, расходы, раскрытие информации в отчетности.

The Drawbacks of IFRS: Disclosure of Information about Inventory

IGOR R. SUKHAREV,

Ph.D. in Economics, Head of the Accounting and Reporting Methodology Division of the Department of Accounting, Financial Reporting and Auditing Regulation 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

This article is the third in the cycle of articles about the drawbacks of the International Financial Reporting Standards (IFRS). This cycle aims at exchanging opinions and discussing the possible ways to improve the IFRS.

This article is the last in the cycle of articles about the drawbacks of IAS 2 "Inventories". The first article focused on defining what inventory is, the second one discusses the problem of their valuation. In this paper the authors criticize the recommendations of IAS 2 "Inventories" about disclosing information about inventory in financial reporting.

Keywords: *drawbacks of IFRS, practice of IFRS application, inventory, expenses, cost price, costs, disclosure of information.*

Продолжаем обсуждение недостатков Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В двух предыдущих номерах журнала предметом нашей критики был международный стандарт МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories). Сначала мы сосредоточились на проблемах, вызванных неопределенностями в понятии запасов [1]. Затем мы перешли к вопросам оценки запасов, и в этой части тоже обнаружили в МСФО (IAS) 2 массу изъянов [2]. Мы не собираемся долго продолжать публичное побитие стандарта и намерены его завершить этой третьей публикацией. Напоследок мы оставили самое слабое место МСФО (IAS) 2 — это положения, касающиеся раскрытий информации в финансовой отчетности. Здесь авторы формулировок явно подкачали. С раскрытиями в стандарте настоящая беда.

Список того, что должно раскрываться в финансовой отчетности в отношении запасов, приведен в п. 36 МСФО (IAS) 2. Этот список исчерпывающий и состоит из восьми пунктов, от подп. «а» до подп. «h» [3]. Список довольно странный. Глядя на него, сразу возникает ощущение какой-то недосказанности. Не хватает чего-то важного — связующих звеньев. Как будто выдернут кусок из чего-то цельного, и множество позиций куда-то пропало.

Посмотрим идущие ниже поясняющие пункты. В п. 37 МСФО (IAS) 2 говорится:

Информация о балансовых стоимостях в разбивке по различным видам запасов и степени изменений в этих активах полезна пользователям финансовой отчетности.	Information about the carrying amounts held in different classifications of inventories and the extent of the changes in these assets is useful to financial statement users.
--	---

Далее по тексту пункта называются обычные виды запасов: товары, сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция [3]. Все очень разумно и логично. Пользователь хочет видеть в отчетности балансовую стоимость запасов по видам и какие изменения в ней происходят. Сразу представляется что-то типа сверочной таблицы, в которой даются балансовые стоимости запасов в разбивке по видам на начало и конец периода, и вместе с этим видно, как эти стоимости менялись в течение периода. Примерно такая таблица есть в приложении к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 06.04.2015) (табл. 4.1 «Наличие и движение запасов» приложения № 3).

Если такая информация нужна пользователю, значит, ее нужно представить в финансовой отчетности. Но в требованиях МСФО ничего подобного нет! К сожалению, приведенная выше цитата из п. 37 МСФО (IAS) 2 — это единственная здравая мысль во всем разделе МСФО (IAS) 2, посвященном раскрытию информации в отчетности. В остальных пунктах этого раздела очень сложно отыскать какое-либо разумное зерно.

Начнем с того, что рассуждения о нуждах пользователя отчетности в п. 37 МСФО (IAS) 2 очень слабо коррелируют с требованиями к представлению информации в п. 36 МСФО (IAS) 2. Только подп. «b» требует представить балансовые стоимости запасов по их видам. О том, чтобы как-то раскрыть и объяснить изменения этих стоимостей за период, нет ни слова! Правда, три подпункта «d», «e» и «f» косвенно все-таки касаются изменений в балансовой стоимости запасов [3]. Но посмотрите, какая странная выборка. Все три подпункта говорят только о признании запасов в качестве расходов, причем общей суммой без разбивки по видам. Из этой суммы надо только обособить обесценение. И это все!

Можно представить себе пользователя отчетности — такого редкостного пессимиста. Его совсем не интересует «плюс». Ему интересен только «минус». Сколько запасов поступило за период и откуда, неважно. Как менялась структура запасов в течение периода, тоже неважно. Он хочет знать лишь о том, сколько запасов было израсходовано. Он уже увидел информацию о расходах в отчете о прибылях и убытках. Но этот пессимист настолько любит смотреть на расходы, что хочет увидеть их еще раз — в пояснениях к бухгалтерскому балансу к строчке «Запасы». Видимо, примерно такого пользователя отчетности представляли себе авторы п. 36 МСФО (IAS) 2 [4].

И это притом, что существует довольно распространенная практика учета запасов путем периодических инвентаризаций. Это значит, что из первичных учетных документов бухгалтер фиксирует и обобщает информацию только о суммах поступлений запасов. По итогам определенного периода, например месяца, подсчитывается количество остатков запасов. Это количество сопоставляется с теми же данными на начало периода, и, исходя из данных о запасах, поступивших за период, путем решения простого уравнения косвенно выводится показатель израсходованных за период запасов:

$$Res_0 + In - Out = Res_1 \rightarrow Out = Res_0 + In - Res_1$$

где Res_0 — остатки запасов на начало периода;

In — поступившие за период запасы;

Out — выывшие за период запасы;

Res_1 — остатки запасов на конец периода.

Пользователь финансовой отчетности (как предполагается) предпочитает видеть в ней в первую очередь данные о фактах, а уж потом результаты умозаключений бухгалтера. Пользователь, на которого рассчитана финансовая отчетность, достаточно грамотный, чтобы сделать необходимые ему математические вычисления самостоятельно, тем более такие простые, как в рассматриваемой ситуации [5].

А что же требует раскрывать в отчетности рассматриваемый стандарт? Как это ни странно, не прямую информацию, полученную из первичных документов, а только косвенную, полученную расчетным путем. Причем это касается не только п. 36 МСФО (IAS) 2. Следующие пп. 38, 39 МСФО (IAS) 2 раздела, посвященного раскрытию информации в отчетности, тоже игнорируют нужды ее пользователей, заявленные в п. 37 МСФО (IAS) 2, и говорят только о признании расходов. И как говорят! Пункты 38 и 39 МСФО (IAS) 2 — это настоящий литературный шедевр. Поэтому мы оставим их «на сладкое» и перейдем к ним чуть позже.

А пока отметим, что в стандарте с расходами вообще полная неразбериха. Признание запасов в качестве расходов определено в п. 34 МСФО (IAS) 2 [3]. Здесь названо всего три вида расходов — списание балансовой стоимости запасов при их продаже, обесценение запасов и потери запасов:

Когда запасы проданы, балансовая стоимость этих запасов должна быть признана в качестве расхода в том периоде, в котором признана соответствующая выручка. Сумма любого списания запасов до чистой стоимости возможной продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расхода в том периоде, в котором произошло списание или потери.	When inventories are sold, the carrying amount of those inventories shall be recognised as an expense in the period in which the related revenue is recognised. The amount of any write-down of inventories to net realisable value and all losses of inventories shall be recognised as an expense in the period the write-down or loss occurs.
---	--

К этим положениям стандарта нет никаких претензий с точки зрения того, что в них установлены правила признания расходов. Но в контексте раскрытия информации в отчетности очень важен вопрос классификации расходов [6]. А вопросы классификации элементов финансовой

отчетности всегда были и остаются слабым местом МСФО. Особенно это касается классификации расходов. И рассматриваемый стандарт это лишний раз подтверждает.

Так, процитированный п. 34 МСФО (IAS) 2, к сожалению, не уточняет, о каких видах расходов идет речь. Из него даже нельзя понять, идет ли речь о трех разных видах расхода или это два вида, или один вид. А это неплохо бы знать хотя бы в контексте последнего предложения этого пункта. Иначе непонятно, как его применить:

Сумма любого реверсирования прошлого обесценения запасов, обусловленного ростом чистой стоимости возможной продажи, должна признаваться как уменьшение суммы запасов, признанной в качестве расхода в том периоде, в котором произошло реверсирование.	The amount of any reversal of any write-down of inventories, arising from an increase in net realisable value, shall be recognised as a reduction in the amount of inventories recognised as an expense in the period in which the reversal occurs.
--	---

В отношении этой нормы сразу же возникает вопрос. Что делать, если реверсирование прошлого обесценения в данном периоде превысило сумму запасов, признанных в качестве расходов за этот же период? Признавать доход? Или отложить реверсирование до следующих периодов, пока не наберется достаточной суммы списываемых запасов? Ответа в стандарте нет.

И это не все. Допустим, в большинстве случаев суммы хватит. С точки зрения классификации расходов в этой норме обращает на себя внимание словосочетание «сумма запасов, признанная в качестве расхода» (the amount of inventories recognised as an expense). Что это такое? Как понимать это словосочетание в контексте предыдущих двух предложений? Имеется в виду балансовая стоимость проданных запасов? Или это списание запасов до чистой стоимости возможной продажи или потери запасов? А может быть, и то, и другое, и третье вместе взятое?

Ведь реверсирование прошлого обесценения запасов надо вычитать из какой-то конкретной суммы. Если в одном и том же периоде одни запасы обесценились, а другие, ранее обесценившиеся, наоборот, выросли в цене, сворачивать оба показателя или вычитать реверсирование прошлого обесценения из списанной балансовой стоимости проданных запасов, не глядя на обесценение других запасов? К этому добавляются еще некие «потери запасов», которые вроде как не являются обесценением запасов, но указаны вместе с обесценением. Какое место определить этим потерям среди остальных названных расходов и «уменьшений расходов»?

Дальше в лес — больше дров. Следующий п. 35 МСФО (IAS) 2 сообщает нам о существовании еще одного вида расходов, в качестве которых признаются запасы:

Некоторые запасы могут относиться на другие счета активов, например запасы, использованные в качестве компонента основных средств, созданных собственными силами. Запасы, отнесенные таким образом на другие активы, признаются в качестве расходов на протяжении срока использования соответствующего актива.	Some inventories may be allocated to other asset accounts, for example, inventory used as a component of self-constructed property, plant or equipment. Inventories allocated to another asset in this way are recognised as an expense during the useful life of that asset.
--	---

Данный пункт просто поражает своей несогласованностью с другими положениями этого же стандарта и с положениями других МСФО и количеством порождаемых им противоречий.

Во-первых, о каких таких запасах, относимых на другие счета активов, может идти речь? В частности, что это за пример запасов, использованных в качестве компонента основных средств, созданных собственными силами? Пункт 6 этого же стандарта не предусматривает признание в качестве запасов активов, которые предполагается использовать в качестве компонента основных средств или компонента любого другого актива, кроме собственно самих запасов [1]. Если что-то (пусть даже сырье и материалы) приобретено с целью создания основных средств или других

активов, то оно априори не может признаваться в качестве запасов исходя из п. 6. Поэтому п. 35 МСФО (IAS) 2 говорит неправду, заявляя, что «некоторые запасы могут относиться на другие счета активов». По крайней мере, если под запасами понимать то, что определено в МСФО (IAS) 2.

Во-вторых, неожиданно появляется еще один четвертый элемент запасов, признаваемых в качестве расходов. И с ним связан еще ворох вопросов, аналогичных тем, что уже отмечены выше. Включаются ли запасы, признаваемые расходом на протяжении срока использования другого актива, в понятие «сумма запасов, признанная в качестве расхода»? Или это особый отдельный вид расходов? Должно ли реверсирование прошлого обесценения запасов вычитаться из суммы запасов, признаваемой расходом на протяжении срока использования другого актива? Или, может быть, этот вычет производить в какой-то очередности? Тогда в первую очередь должна уменьшаться списанная на расходы балансовая стоимость проданных запасов? Или что-то другое?

В-третьих, п. 35 МСФО (IAS) 2 вероломно вторгается в сферу применения других стандартов, в частности МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Коль скоро что-то уже стало компонентом другого актива, то дальнейший учет должен происходить в соответствии с правилами учета этого актива [7]. Все элементы себестоимости основных средств учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 16, а не МСФО (IAS) 2 [8]. Конечно, судя по использованному словосочетанию «на протяжении срока использования» можно предположить, что в п. 35 МСФО (IAS) 2 имеется в виду начисление амортизации по основным средствам. Но это предположение «притянута за уши», и для его подтверждения придется увидеть между строк много того, что не написано, и не замечать то, что написано. Так или иначе, никакого намека на амортизацию других активов в п. 35 не содержится. Формулировка недвусмысленно говорит о запасах, которые должны признаваться в качестве расхода (*inventories are recognised as an expense*). Единственная привязка к другим активам состоит лишь в том, что эти запасы должны признаваться расходами не

сразу, а на протяжении срока использования другого актива.

В-четвертых, (даже если условиться, что речь идет об амортизации других активов) п. 35 МСФО (IAS) 2 противоречит другим МСФО по существу содержащегося в нем требования. Он предусматривает безапелляционное признание запасов расходами на протяжении срока использования другого актива, в то время как другие стандарты не требуют обязательного признания амортизации расходом и допускают другие варианты. Например, п. 48 МСФО (IAS) 16 предусматривает включение амортизации в стоимость других активов, а п. 49 этого же стандарта приводит в качестве примера амортизацию «производственных установок и оборудования» (*manufacturing plant and equipment*), которая не признается расходом, а подлежит включению в себестоимость тех же запасов [8]. Вот круг и замкнулся! В самом МСФО (IAS) 2, в п. 12, тоже содержится пример производственных зданий и оборудования (*factory buildings and equipment*), амортизация которых может при определенных условиях включаться в себестоимость запасов [3]. Кроме того, далеко не все другие активы предполагают списание своей стоимости на протяжении их срока использования. Например, учет инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости вообще не предполагает начисление амортизации и никак не связывает признание расходов со сроком использования актива [9].

По идее все эти несуслаицы с признанием расходов должен был бы прояснить раздел, посвященный представлению информации в отчетности. Но не тут-то было! Если пп. 34 и 35 МСФО (IAS) 2 сопоставить с п. 36 этого же стандарта, перечисляющим виды раскрываемой информации, то понимания станет еще меньше [3].

В подп. «d» п. 36 опять говорится о некой «сумме запасов, признанной в качестве расхода в течение периода» (*the amount of inventories recognised as an expense during the period*). К сожалению, данный пункт лишь заявляет, что организация должна раскрыть эту сумму в финансовой отчетности. Но что это за сумма, не говорит. Получается, как в известной сказке: «Поди туда, не знаю куда, принеси то, не знаю

что». Подытожив все, что было сказано выше, в эту загадочную сумму могут включаться, а могут и не включаться, следующие элементы:

- балансовая стоимость запасов, списываемая в связи с их продажей;
- списание запасов до чистой стоимости возможной продажи;
- потери запасов;
- запасы, признанные в качестве расходов в течение срока использования соответствующего актива;
- реверсирование прошлого обесценения запасов, обусловленное ростом чистой стоимости их возможной продажи.

Ясность в стандарте есть только в отношении последнего элемента. Понятно, что реверсирование прошлого обесценения должно вычитаться из суммы запасов, признанных расходом. Об этом говорит подп. «f» п. 36 МСФО (IAS) 2, повторяя то, что мы с вами уже видели в п. 34 этого же стандарта.

В отношении других элементов никакой ясности нет. Все, что по этому поводу можно выудить из п. 36 МСФО (IAS) 2, это требование подп. «e» раскрывать в отчетности «сумму любого списания запасов, признанного в качестве расходов за период в соответствии с п. 34 (the amount of any write-down of inventories recognised as an expense in the period in accordance with paragraph 34).

Вот вам еще одна загадка. Что подразумевается под «списанием» (write-down)? В п. 34 МСФО (IAS) 2, как мы помним, названы три вида списания стоимости запасов на расходы. Для обозначения одного из них использовано словосочетание «списание запасов до чистой стоимости возможной продажи» (write-down of inventories to net realisable value). А в п. 36 МСФО (IAS) 2 говорится просто о списании (write-down). Это одно и то же? Имеет ли в виду подп. «e» п. 36 только обесценение запасов или обесценение вместе с потерями, или списание балансовой стоимости запасов при их продаже тоже сюда относится? Об этом остается только догадываться.

Но настоящий триумф хаоса наступит тогда, когда мы, пытаясь понять, что такое признание запасов расходом, заглянем в следующие пункты раздела «Раскрытия».

В п. 38 МСФО (IAS) 2 опять упоминается загадочный зверь по имени «сумма запасов, признанная в качестве расхода в течение периода». И здесь он предстает совершенно в новом свете:

Сумма запасов, признанная в качестве расходов в течение периода, которая часто обозначается как себестоимость продаж, состоит из затрат, ранее включенных в оценку запасов, которые теперь были проданы, а также из нераспределенных производственных накладных расходов и сверхнормативных расходов по производству запасов. Специфика деятельности организации может обусловить также включение других сумм, таких как коммерческие расходы.	The amount of inventories recognised as an expense during the period, which is often referred to as cost of sales, consists of those costs previously included in the measurement of inventory that has now been sold and unallocated production overheads and abnormal amounts of production costs of inventories. The circumstances of the entity may also warrant the inclusion of other amounts, such as distribution costs.
--	--

Не правда ли, очень мало общего с тем, что мы видели до сих пор? Единственный элемент, в котором можно разглядеть что-то знакомое, — затраты, ранее включенные в оценку запасов, которые теперь были проданы. Если постараться абстрагироваться от неожиданно изменившейся терминологии, можно догадаться, что речь идет о том же самом, что в п. 34 МСФО (IAS) 2 называлось признанием балансовой стоимости запасов в качестве расхода, когда запасы проданы.

Но остальные элементы! Глядя на них, начинаешь сомневаться, о запасах ли вообще здесь идет речь. Пункт 38 МСФО (IAS) 2 замечателен тем, что он прямо противоречит сразу трем пунктам этого же стандарта — 13, 16 (a), 16 (d). Весь смысл главного раздела стандарта «Оценка запасов»

(пп. 9–33) состоит в том, чтобы регламентировать формирование себестоимости запасов, сказать о том, что далеко не все затраты в нее включаются [3]. Некоторые затраты, которые не являются непосредственно связанными и необходимыми для производства запасов, должны признаваться расходами немедленно — в том периоде, когда они понесены. Включать такие суммы в себестоимость запасов стандарт запрещает. Именно о таких расходах, в частности, идет речь в вышеупомянутых пунктах:

13. Сумма постоянных накладных затрат, относимая на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие низких объемов производства или простоев. Нераспределенные накладные затраты признаются в качестве расходов в периоде, в котором были понесены. ... 16. Примерами затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в периоде, когда были понесены, являются: (a) сверхнормативные потери сырья, труда или прочих производственных затрат; ... (d) затраты на продажу.	13. The amount of fixed overhead allocated to each unit of production is not increased as a consequence of low production or idle plant. Unallocated overheads are recognised as an expense in the period in which they are incurred. ... 16. Examples of costs excluded from the cost of inventories and recognised as expenses in the period in which they are incurred are: (a) abnormal amounts of wasted materials, labour or other production costs; ... (d) selling costs.
--	--

Названные расходы не включаются в себестоимость запасов и относятся на прибыль/убыток сразу же, когда были понесены. То есть признание этих расходов вообще не должно каким-либо образом касаться учета запасов. Но, несмотря на это, п. 38 МСФО (IAS) 2 предписывает представлять эти расходы в финансовой отчетности не как-нибудь, а именно как «сумму запасов, признанную в качестве расхода в течение периода» (The amount of inventories recognised as an expense during the period). Это уже не просто пробел в требованиях к раскрытию необходимой для пользователя информации о запасах. Это преднамеренное целенаправленное введение пользователя отчетности в заблуждение путем подмены информации о движении запасов информацией о расходах, не имеющих к движению запасов отношения.

Следующий п. 39 этого же стандарта продвигает идею подмены понятий еще дальше, чтобы окончательно похоронить любую слабую надежду или даже намек на раскрытие в финансовой отчетности информации о запасах. В нем опять, как это ни странно, речь идет не о запасах, а об отчете о прибылях и убытках:

Некоторые организации используют формат отчета о прибылях и убытках, который предусматривает представление других сумм вместо себестоимости запасов, признанных в качестве расходов в течение отчетного периода. В таком формате организация представляет анализ расходов, основанный на классификации расходов по их характеру. В этом случае организация раскрывает признанные в качестве расходов затраты сырья и материалов, затраты труда и другие затраты вместе с суммой чистого изменения в остатках запасов за период.	Some entities adopt a format for profit or loss that results in amounts being disclosed other than the cost of inventories recognised as an expense during the period. Under this format, an entity presents an analysis of expenses using a classification based on the nature of expenses. In this case, the entity discloses the costs recognised as an expense for raw materials and consumables, labour costs and other costs together with the amount of the net change in inventories for the period.
---	--

Видимо здесь речь идет о двух альтернативных форматах анализа расходов, представляемых в отчете о прибылях и убытках или пояснениях в соответствии с пп. 99–105 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [10]. Положения МСФО (IAS) 1 в этой части тоже не лишены изъянов. Но это другая тема. О недостатках МСФО (IAS) 1 мы поговорим как-нибудь в следующий раз, а сейчас речь о запасах.

И в этом ракурсе рассуждения по поводу двух форматов анализа расходов выглядят как минимум странными. Вроде бы рассматриваемый нами стандарт МСФО (IAS) 2 озаглавлен «Запасы» (Inventories), а рассматриваемый раздел озаглавлен «Раскрытия» (Disclosures). И в нем мы ожидаем увидеть указания на то, какая именно информация о запасах и каким образом должна раскрываться. А вместо этого мы видим просто описание положений другого стандарта на другую тему — про то, как в отчете о прибылях и убытках представляется информация о расходах.

Создается впечатление, что пп. 38 и 39 МСФО (IAS) 2 написаны специально для того, чтобы нивелировать требования предыдущих пунктов по раскрытию информации о запасах за период. Для этого показатели, представляемые в отчете о прибылях и убытках, трактуются и изворачиваются так, как будто бы они сами являются информацией о запасах. Дескать, не надо ничего в отчетности о запасах раскрывать. Ведь в отчете о прибылях и убытках уже есть статьи расходов. Авторы стандарта призывают нас закрыть глаза и вообразить себе, что это и есть информация о запасах!

Конечно, можно вообразить все, что угодно, если так легко жонглировать терминами «затраты» (cost) и «расходы» (expenses), не чувствуя никакой разницы между признанием актива и признанием расхода [11]. В этой связи очень важно обратить внимание на то, с чего начинается МСФО (IAS) 2. Самый первый пункт стандарта определяет его цель и обозначает главный вопрос учета запасов [3]:

Первостепенный вопрос учета запасов — это определение величины затрат, которые должны признаваться в качестве актива и тем самым переноситься на будущее до признания соответствующей выручки.	A primary issue in accounting for inventories is the amount of cost to be recognised as an asset and carried forward until the related revenues are recognised.
--	---

Очень точно сказано! Задача стандарта — определить затраты, которые признаются в качестве актива! Их нужно отделить от затрат, которые сразу признаются в качестве расхода. То есть бухгалтер выбирает для каждой затраты ее бухгалтерскую судьбу — она может быть признана либо активом, либо расходом [12]. МСФО (IAS) 2 призван служить руководством для бухгалтера в выборе судьбы затрат. Именно эту дилемму решают нормы стандарта по существу. Признание затраты в качестве актива — это и есть признание запасов. В этом соль стандарта. Если упустить понимание принципиальной разницы между понятиями «затраты» и «расходы», то потеряется весь смысл МСФО (IAS) 2. Стандарт окажется бесполезной пустышкой.

К сожалению, именно так и случилось при формулировании требований к раскрытию информации о запасах. Основной вопрос учета запасов оказался напрочь забытым. Ведь, что такое затраты сырья и материалов, затраты труда и другие затраты, о которых речь идет в процитированном выше п. 39 МСФО (IAS) 2? Это как раз и есть затраты, подлежащие признанию в качестве актива. Для этого тут приводится сумма чистого изменения в остатках запасов за период. Она нужна для числовой увязки с прибылью или убытком за этот период. Так вот где, оказывается, замаскированы поступления запасов за период! Но как хорошо замаскированы! Чтобы никто не догадался, что речь идет о затратах, признаваемых в качестве актива, в п. 39 эти затраты специально названы «признаваемыми в качестве расхода» (the costs recognised as an expense). Что это, если не еще одно преднамеренное целенаправленное введение пользователя отчетности в заблуждение?

Попробуем резюмировать положения пп. 38 и 39 МСФО (IAS) 2. Из них мы делаем вывод, что информацию о движении запасов за период в отчетности раскрывать не нужно. Вместо этого организация должна убедить пользователя отчетности в том, что такая информация якобы представлена в отчете о прибылях и убытках. Для этого стандарт предлагает специальные ву-алирующие средства. Так, если организация, вы-брав формат анализа расходов «по функциям»,

представляет статьи расходов, которые запре-щено включать в себестоимость запасов, то она должна их представить так, будто они были включены в себестоимость запасов (п. 38). И нао-борот. Если организация, выбрав формат анализа расходов «по характеру», представляет статьи затрат, которые должны включаться в себестои-мость запасов, то она должна их представить так, будто они были сразу признаны расходом (п. 39). Как говорится, без комментариев.

Литература

1. *Сухарев И.Р., Сухарева О.А.* Недостатки МСФО: определение запасов // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6.
2. *Сухарев И.Р., Сухарева О.А.* Недостатки МСФО: оценка запасов // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 1.
3. Inventories / International Accounting Standard (IAS) 2. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
4. *Sukharev I.* Stereo Accounting. М.: ИПЦ «Маска», 2015.
5. Conceptual Framework for Financial Reporting / IASB General Information. Issued by the IASB in September 2010 / International Financial Reporting Standards Foundation, 2010.
6. *Сухарев И.Р., Сухарева О.А.* Налоговая классификация доходов и расходов // Новое в бухгалтер-ском учете и отчетности. 2002. № 18.
7. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors / International Accounting Standard (IAS) 8. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
8. 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.
9. Investment Property / International Accounting Standard (IAS) 40. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 13 January 2016 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2016.
10. Presentation of Financial Statements / International Accounting Standard (IAS) 1. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 6 September 2007 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2007.
11. *Сухарев И.Р.* Прощание с расходами будущих периодов и другие новшества в бухучете и отчетно-сти: Из авторитетных источников // Главная книга. 2011. № 7 (263).
12. *Сухарев И.Р.* Сближение учета запасов // МСФО: практика применения. 2008. № 4.

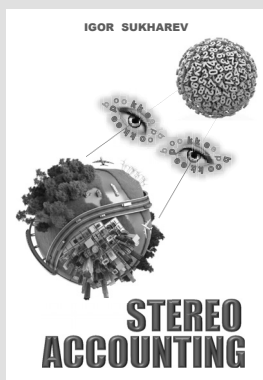
References

1. *Sukharev I.R., Sukhareva O.A.* Nedostatki MSFO: opredelenie zapasov [The Drawbacks of IFRS: defining inventories]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 6 (in Russ.).
2. *Sukharev I.R., Sukhareva O.A.* Nedostatki MSFO: otsenka zapasov [The Drawbacks of IFRS: Inventory Valuation]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2016, no. 1 (in Russ.).
3. Inventories / International Accounting Standard (IAS) 2. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
4. *Sukharev I.* Stereo Accounting. Moscow, IPTs «Maska» — Private Publisher “Mask”, 2015 (in Russ.).

5. Conceptual Framework for Financial Reporting / IASB General Information. Issued by the IASB in September 2010 / International Financial Reporting Standards Foundation, 2010.
6. Sukharev I.R., Sukhareva O.A. Nalogovaia klassifikatsiia dokhodov i raskhodov [Tax Classification of Revenues and Expenses]. Novoe v bukhgalterskom uchete i otchetnosti — New in Accounting and Reporting, 2002, no. 18 (in Russ.).
7. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors / International Accounting Standard (IAS) 8. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
8. 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.
9. Investment Property / International Accounting Standard (IAS) 40. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 13 January 2016 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2016.
10. Presentation of Financial Statements / International Accounting Standard (IAS) 1. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 6 September 2007 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2007.
11. Sukharev I.R. Proshhanie s rashodami budushhih periodov i drugie novshestva v bukhchete i otchetnosti: Iz avtoritetnykh istochnikov [Saying Good Bye to the expenses of future periods and other innovations in accounting and reporting]. Glavnaya kniga — “Main Book” Publishers, 2011, no. 7 (263) (in Russ.).
12. Sukharev I.R. Sblizhenie ucheta zapasov [Inventory Accounting: Moving Closer]. MSFO: praktika primeneniya — IFRS: Practice of Application, 2008, no. 4 (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА

**Igor Sukharev****Stereo accounting.** М.: ООО «ИПЦ „Маска“», 2015. 320 с.

ISBN 978-5-905379-74-1

Nowadays, one can often hear that the bookkeeping and the preparation of financial statements are completely different things. But where the gap between the process and the outcome has come from? Why is the classic double entry method only applicable to a small share of the indicators that are currently required to be present in the financial reporting? In the opinion of the author of this book, the weaknesses of modern accounting tools could be overcome through the clear differentiation of accounting statics and dynamics made by the formal criterion of dimension: instant or duration. The demarcation of static and dynamic figures would allow to formalize the fully valid dynamic balance sheet equation similar to the static balance of assets and liabilities. Such set of two interrelated

balance equations adds a lot to the functionality of the accounts. The classic double entry can be upgraded so that it acquires the ability to encompass consistently the whole variety of quantifiable indicators within the financial reporting of an entity including any disclosures. The book brings up practical examples of how the distinctions between entries into accounts and entries into report lines can be blurred. The techniques proposed can reduce dramatically money and time expenses while preparing financial statements and offer an opportunity to see the whole range of their indicators literally online and immediately as the primary information has been input.