

УДК 338.242

О. В. Елисеева

Саранский кооперативный институт (филиал) АНОО ВО Центросоюза РФ
«Российский университет кооперации», Саранск, e-mail: EliseevaPM@rambler.ru

А. Ю. Бушева

Саранский кооперативный институт (филиал) АНОО ВО Центросоюза РФ
«Российский университет кооперации», Саранск, e-mail: Butonrm@mail.ru

УЧЕТ ЗАПАСОВ ПО-НОВОМУ

Ключевые слова: материально-производственные запасы, затраты, материалы, учет, стандарт.

В статье рассматриваются новые правила и особенности организации бухгалтерского учета запасов в соответствии с новым федеральным стандартом. В апреле 2020 года был подписан ФСБУ 5/2019 «Запасы», который пришел на смену ПБУ 5/01. Отмечается, что новый стандарт будет применяться при формировании показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год. Однако, юридические лица имеют право досрочно применять данный федеральный стандарт. Для этого в бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год должно быть раскрыто соответствующее решение. В новом стандарте дается более точное определение запасов, приводится их классификация. Следует отметить, что в состав запасов теперь относится незавершенное производство, а также объекты недвижимости, объекты интеллектуальной собственности (результаты интеллектуальной деятельности), приобретенные или создаваемые для продажи. Хозяйственные операции, приводящие к изменению вида запасов (отпуск запасов в производство, выпуск продукции, отгрузка готовой продукции или товаров покупателю до признания выручки), не являются основанием для списания запасов. Таким образом, сфера действия стандарта расширена, теперь непосредственно в стандарте прописано, что к запасам могут относиться не только сырье, материалы, готовая продукция и товары, но и незавершенное производство, а также объекты недвижимости, объекты интеллектуальной собственности (результаты интеллектуальной деятельности), приобретенные или создаваемые для продажи.

О. V. Eliseeva

Saransky Cooperative Institute (branch) ANOO VO Central Union of Russia,
«Russian University Cooperation», Saransk, e-mail: EliseevaPM@rambler.ru

A. Y. Busheva

Saranskiy Cooperative institut (branch) ANOO VO Central Union of Russia,
«Russian University Cooperation», Saransk, e-mail: Butonrm@mail.ru

INVENTORY ACCOUNTING IN A NEW WAY

Keywords: inventory, costs, materials, accounting, standard.

The article discusses the new rules and features of the organization of inventory accounting in accordance with the new Federal standard. In April 2020, FSB 5/2019 «reserves» was signed, which replaced PBU 5/01. It is noted that the new standard will be applied in the formation of indicators of accounting (financial) statements for 2021. However, legal entities have the right to apply this Federal standard ahead of time. To do this, the corresponding decision must be disclosed in the accounting (financial) statements for 2020. The new standard provides a more precise definition of reserves and their classification. It should be noted that inventory now includes work in progress, as well as real estate, intellectual property (results of intellectual activity) acquired or created for sale. Business transactions that lead to a change in the type of inventory (release of inventory to production, output of products, shipment of finished products or goods to the buyer before revenue is recognized) are not grounds for writing off inventory. Thus, the scope of the standard has been expanded, and now the standard directly stipulates that inventory can include not only raw materials, materials, finished products and goods, but also work in progress, as well as real estate, intellectual property objects (results of intellectual activity) purchased or created for sale.

Введение

В ноябре 2019 года был подписан приказ Минфина России № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запа-

сы». Юридическую силу и действия приказ получил 6 апреля 2020 года. Министерством Финансов РФ запланировано, что новый стандарт будет применяться при формировании показателей

бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год. Юридические лица имеют право досрочно применять данный федеральный стандарт. Для этого в бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год должно быть раскрыто соответствующее решение.

Новый федеральный стандарт по учету запасов заменяет такие нормативные акты по бухгалтерскому учету запасов, как:

– Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н;

– Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н;

– Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н.

Следует отметить, что с 2021 г. вышеперечисленные три нормативных документа утратят свою силу. На организации бюджетной сферы он не распространяется.

ФСБУ 5/2019 «Запасы» устанавливает, в частности:

1. состав и условия признания запасов в бухгалтерском учете;
2. требования к оценке запасов как при первоначальном признании, так и после признания;
3. порядок списания запасов и особенности учета расходов от списания запасов;
4. состав информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

Цель исследования

В данной статье рассмотрим какие особенности и что нового ожидает бухгалтеров при учете запасов в соответствии с новым федеральным стандартом по учету запасов.

В первую очередь раскроем определение запасов.

В соответствии с новым федеральным стандартом для бухгалтерского учета в качестве запасов будут считаться

активы, которые юридическое лицо потребляет или продает в рамках обычного операционного цикла или использует в течение не более 12 месяцев.

В бухгалтерском учете запасы будут признаны, если одновременно будут выполнены два условия:

- существует высокая вероятность, что затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана);

- сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина может быть определена.

Материал и методы исследования

В предыдущем нормативном документе по учету запасов ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» говорилось, что к запасам в бухгалтерском учете относятся материально-производственные запасы, которые предприятия и организации используют как сырье и материалы в производственной, хозяйственной или управленческой деятельности.

В новом стандарте дается более точное понятие активов, относящихся к запасам. Кроме того, их перечень конкретизирован.

Запасами, в частности, являются:

- сырье, материалы, топливо, запчасти, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, предназначенные для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг;

- инструменты, инвентарь, спецодежда, спецоснастка, тара, другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, за исключением тех объектов, которые по правилам бухучета относятся к основным средствам;

- готовая продукция, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;

- товары, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации;

- готовая продукция, товары, переданные другим лицам в связи с про-

даже) до момента признания выручки от их продажи (т.е. выделена отдельная группа «отгруженные товары» «отгруженная продукция»);

– объекты незавершенного производства, в т.ч. продукция, не прошедшая всех стадий технологического процесса, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи;

– объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации;

– объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации.

По старому ПБУ 5/01 не признаются запасами активы, которые представляют собой незавершенное производство [1].

В соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» не будут признаваться в качестве запасов [2]:

– финансовые активы, включая предназначенные для продажи;

– материальные ценности других лиц, находящиеся у организации в связи с оказанием ею этим лицам услуг по закупке, хранению, транспортировке, доработке, переработке, сервисному обслуживанию, продаже по агентским договорам, договорам комиссии, складского хранения, транспортной экспедиции, подряда, поставки;

– материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам.

Кроме того, юридические лица могут принять решение не применять ФСБУ 5/2019 в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд: указанные затраты признаются расходами периода, в котором были понесены. Данное решение нужно раскрывать в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

В соответствии с исследованием нового федерального стандарта, нами сделано заключение о том, что сфера его действия значительно расширена. В новом стандарте прописано, что за-

пасы – это не только сырье, материалы, готовая продукция и товары (как было ранее в ПБУ 5/01), но и незавершенное производство, объекты недвижимости, объекты интеллектуальной собственности, результаты интеллектуальной деятельности, которые приобретаются и создаются для дальнейшей продажи.

Особое внимание следует обратить на наличие в перечне запасов незавершенного производства. Ведь ПБУ 5/01 в отношении этого вида активов не применяется.

В новом Стандарте к незавершенному производству относятся:

– затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом; изделия неуккомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку;

– затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи.

Для целей бухгалтерского учета запасы подлежат классификации по видам исходя из их предназначения на каждом этапе операционного цикла организации (п. 7 ФСБУ 5/2019). Признание запасов в ПБУ 5/01 не установлен порядок признания в бухгалтерском учете запасов. В новом стандарте этот пробел устранен. В пункте 5 ФСБУ 5/2019 сказано, что запасы признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий: затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана); определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина [2].

При этом согласно п. 6 ФСБУ 5/2019 после признания запасов в бухгалтерском учете допускаются последующие изменения единиц их учета. В пункте 8 стандарта обращается внимание на необходимость обеспечения надлежащего контроля наличия и движения материальных ценностей. При этом установлено, что такой контроль (в том числе с использованием забалан-

совых счетов) необходим в отношении: переданных в производство (эксплуатацию) инструментов, инвентаря, спецодежды, спецодежды, спецодежды, тары и других аналогичных объектов; материальных ценностей других лиц, находящихся у организации.

Что касается оценки запасов, то также как и ранее запасы будут признаваться к учету по фактической себестоимости: в ПБУ 5/01 п.5, в ФСБУ 5/2019 п.9. При этом новый стандарт устанавливает порядок формирования себестоимости в зависимости от вида запасов. Для всех запасов за исключением незавершенного производства и готовой продукции в фактическую себестоимость включаются затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования (п. 10 ФСБУ 5/2019).

В новом федеральном стандарте четко поясняется, что относится к затратам, а именно, затратами считается выбытие (списание с баланса) активов предприятия или возникновение обязательств предприятия, при приобретении запасов или их создании. Не считается затратами предварительная оплата до момента исполнения поставщиком своих договорных обязанностей предоставления запасов, выполнения работ, оказания услуг. Для определения фактической себестоимости запасов к возникновению (увеличению) обязательств организации приравнивается увеличение ее капитала вследствие выпуска собственных долевых инструментов, безвозмездного получения имущества от собственников.

Перечень затрат, формирующих себестоимость запасов, приведен в п. 11 и 12 ФСБУ 5/2019. Частично он повторяет перечень, содержащийся в п. 6 ПБУ 5/01. Например, в него по-прежнему включены суммы, уплаченные поставщику (продавцу) за минутом возмещаемых налогов. Но при этом уточняется, что учитываются не только уплаченные, но и подлежащие уплате суммы. И такие суммы отражаются с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления.

Результаты исследования и их обсуждение

Но есть и абсолютно новые позиции. Это: величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды; связанные с приобретением (созданием) запасов проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива. В себестоимость запасов не включаются (п. 18 ФСБУ 5/2019): затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями; управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов; расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов; иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения (создания) запасов. Для некоторых случаев в новом стандарте порядок формирования себестоимости прописан отдельно.

Правила формирования себестоимости незавершенного производства и готовой продукции установлены в п. 23–26 ФСБУ 5/2019 [2]. В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты). Какие затраты относятся к прямым, а какие – к косвенным, юридические лица должны будут определить самостоятельно. Также организациям нужно будет разработать и утвердить порядок распределения косвенных затрат между конкретными видами продукции, работ, услуг. В новом стандарте лишь сказано, что такой порядок должен быть обоснованным.

Незавершенное производство и готовую продукцию в массовом и серийном производстве допускается оценивать: в сумме прямых затрат без включения

косвенных затрат; в сумме плановых (нормативных) затрат. Плановые (нормативные) затраты устанавливаются организацией исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых и других ресурсов в условиях нормальной загрузки производственных мощностей; подлежат регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства.

Разница между фактической себестоимостью незавершенного производства и готовой продукции и их стоимостью относится на уменьшение (увеличение) суммы расходов, признаваемых в отчетном периоде, в котором указанная разница была выявлена.

Как ранее уже отмечалось в научных статьях – одним из перспективных направлений совершенствования учета затрат является система «точно в срок» [3].

Расходы на передачу и принятие товаров осуществляются той стороной, которая обязалась по договору нести эти расходы [4].

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

В пункте 28 ФСБУ 5/2019 установлено, что организации должны оценивать запасы на отчетную дату. Оценка осуществляется по наименьшей из следующих величин: фактической себестоимости запасов; чистой стоимости продажи запасов. Чистая стоимость продажи запасов – это предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе своей деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства и продажи [2].

Чистая стоимость запасов при их продаже представляет собой сумму, приходящуюся на данные запасы долю предполагаемой цены, по которой есть возможность продать готовую продукцию, работы или услуги. Если высчитать указанную величину затруднительно, за чистую стоимость продажи запасов может быть принята цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату.

В организациях розничной торговли, которые оценивают приобретенные

товары по продажным ценам, в бухгалтерском балансе показывают товары за вычетом наценок. Разница между продажной стоимостью товаров и их фактической себестоимостью относится на уменьшение (увеличение) суммы расходов по проданным товарам в отчетном периоде, в котором указанная разница выявлена.

В 30 ФСБУ 5/2019 предусматривает создание резерва под обесценение запасов. Речь идет о превышении фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи. Резерв создается в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи. Если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, продолжает снижаться, балансовая стоимость таких запасов уменьшается до их чистой стоимости продажи путем увеличения резерва под обесценение. В противном случае балансовая стоимость таких запасов увеличивается до их чистой стоимости продажи путем восстановления ранее созданного резерва (но не выше их фактической себестоимости). Величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором учтен резерв под их обесценение. При этом сумма восстановления резерва относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде.

Способы расчета себестоимости при отпуске запасов в производство, отгрузке готовой продукции и товаров покупателям и списании запасов остались прежними, то есть в новом федеральном стандарте никаких изменений и дополнений не отражено. При этом уточнено, что для расчета себестоимости запасов, имеющих сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же способ расчета себестоимости, что является логичным.

Также сохранены основные принципы применения способов расчета себестоимости. Но есть некоторые уточнения. Так, при способе списания по средней себестоимости в расчет можно будет брать данные не только за месяц, но и за другой, определенный организацией период. Средняя себестоимость может рассчитываться периодически

через равные интервалы времени либо по мере поступления каждой новой партии запасов. Согласно новому федеральному стандарту запасы списываются: одновременно с признанием выручки от их продажи; при выбытии в случаях, отличных от продажи; при возникновении обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступления экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов. При этом в последних двух случаях расходы должны учитываться обособленно.

Балансовая стоимость списываемых запасов признается расходом периода: в котором признана выручка от продажи этих запасов; в котором данное выбытие (списание) произошло, в случаях, отличных от продажи запасов. При этом следует отметить, что операции, приводящие к изменению вида запасов (отпуск запасов в производство, выпуск продукции, отгрузка готовой продукции или товаров покупателю до признания выручки), не являются основанием для списания запасов.

Получение материальных ценностей, остающихся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемых в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов отражаются в учете исходя из наименьшей из следующих величин: стоимости, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла; суммы балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

Запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог принимаются к учету исходя из суммы, предусмотренной в договоре, с последующим определением их фактической себестоимости.

Что касается товаров, то организациями розничной торговли допускается оценка по продажной стоимости с отдельным учетом наценок. Но при этом

величина наценок подлежит регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями закупки и продажи товаров.

Синтетический учет запасов не изменился. В бухгалтерском учете на основании первичных документов по движению запасов производятся записи на синтетических счетах: 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция». По дебету перечисленных счетов отражается поступление запасов, а по кредиту списание, отпуск в производство или продажа.

В течении отчетного года на основании первичных документов, справок – расчетов, осуществляются записи в учетные регистры по синтетическим счетам [5].

Заключение

Таким образом, сфера действия данного федерального стандарта расширена, теперь непосредственно в стандарте прописано, что к запасам могут относиться не только сырье, материалы, готовая продукция и товары, но и незавершенное производство, а также объекты недвижимости, объекты интеллектуальной собственности (результаты интеллектуальной деятельности), приобретенные или создаваемые для продажи.

Последствия изменения учетной политики все предприятия и организации в связи с началом применения ФСБУ 5/2019 отражаются по выбору непосредственно на самих предприятиях ретроспективно (как если бы стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни) либо перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).

Избранный на предприятии способ отражения последствий изменения учетной политики раскрывается в первой бухгалтерской отчетности, которая была составлена уже с применением ФСБУ 5/2019. Поэтому все бухгалтеры должны актуализировать учетную политику на 2021 год в соответствие с новыми правилами, которые изложены в ФСБУ 5/2019.

Библиографический список

1. Приказ Минфина России от 09.06.2001 N 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (Зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 N 2806) [Электронный ресурс]. URL: [https:// www.consultant.ru](https://www.consultant.ru) (дата обращения: 11.09.2020).
2. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 N 57837) [Электронный ресурс]. URL: [https:// www.consultant.ru](https://www.consultant.ru) (дата обращения: 11.09.2020).
3. Булычева Т.В., Бушева А.Ю., Завьялова Т.В. Стратегический учет в системе управления хозяйствующим субъектом // *Фундаментальные исследования*. 2017. № 10-3. С. 560-564.
4. Елисеева О.В., Рябов А.Н. Способы осуществления и учет расчетов с контрагентами // *Фундаментальные исследования*. 2013. № 11-4. С. 715-718.
5. Елисеева О.В. Бухгалтерская отчетность как завершающий этап учетного процесса и ее информационные возможности *Вестник // Алтайской академии экономики и права*. 2019. № 9-2. С. 30-35.