
КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»

Лаврухина Татьяна Александровна, канд. экон. наук, доц.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж, Россия, 394018; e-mail: lta2001@mail.ru

Цель: систематизировать и критически оценить требования к оценке и классификации запасов в соответствии с вступившим в действие ФСБУ 5/2019 «Запасы». *Обсуждение:* принятый порядок учета запасов значительно отличается от используемого ранее. Необходимо исследовать его основные положения, некоторые из которых являются принципиально новыми для отечественной практики, так как любые изменения в нормативных документах учетной сферы повышают риск совершения ошибок в бухгалтерском учете, что, в свою очередь, способствует формированию недостоверной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. *Результаты:* представлены основные отличия в определении и оценке запасов новым Федеральным стандартом по бухгалтерскому учету, принятым взамен действовавшего до 1 января 2021 года (ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»).

Ключевые слова: бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности, федеральные стандарты бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, запасы, незавершенное производство, материалы, готовая продукция, товары, затраты, фактическая себестоимость, чистая стоимость продажи, балансовая стоимость, резерв под обесценение, справедливая стоимость, ретро-перспективный переход, перспективный переход.

DOI: 10.17308/meps.2021.4/2584

Введение

Одним из главных этапов сближения российских учетных подходов с МСФО является вступление в действие Федеральных стандартов бухгалтерского учета. В настоящее время утверждена Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 – 2021 гг. [2]. Программа представляет собой перечень проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета, подлежащих разработке, среди которых есть те, которые

являются принципиально новыми для отечественной практики, так и новую редакцию действующих ПБУ. К последним, в частности, и относится новый Федеральный стандарт бухгалтерского учета, посвященный учету запасов [7].

Начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год применяется новый ФСБУ 5/2019 «Запасы», основой при разработке которого был МСФО (IAS) 2 «Запасы». Основанием вступления в силу нового стандарта и отмены ряда нормативно-правовых актов является Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 № 57837). Так, с 1 января 2021 г. утратили силу следующие документы: ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», «Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов», «Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды» и др.

В соответствии с 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» Федеральные стандарты обязательны к применению всеми экономическими субъектами независимо от вида экономической деятельности (если иное не установлено этими стандартами) [1]. Нормы исследуемого стандарта содержат ограничения в их применении:

- действие ФСБУ 5/2019 «Запасы» не распространяется на все организации бюджетной сферы;
- микропредприятия вправе отказаться от применений ФСБУ 5/2019 «Запасы». Исключение составляют микропредприятия, не имеющие право вести бухгалтерский учет упрощенным способом;
- любой экономический субъект вправе принять решение о неприменении ФСБУ 5/2019 «Запасы» в отношении запасов, используемых для управленческих нужд.

Определение учетной категории «запасы»

Понятие «запасы» не является принципиально новым для бухгалтерского учета, однако его официального определения в нормативных документах не существовало. До 2021 года в отечественной практике зачастую в качестве синонимов использовались отличающиеся друг от друга категории «материально-производственные запасы» и «запасы». С вступлением в действие ФСБУ 5/2019 «Запасы» вопрос терминологии в учетной практике решен однозначно. В соответствии с нормами принятого документа, запасы – активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев [3].

Таким образом, активы, срок полезного использования которых более 12 месяцев, должны быть учтены в составе основных средств организации, а не в составе запасов. Однако на основании того, что ФСБУ 5/2019 раз-

решает запасы, предназначенные для управленческих нужд, списывать в расходы периода по мере их приобретения, а не тогда, когда они переданы для непосредственного использования. На практике такой способ учета необходимо закрепить в учетной политике с одновременным установлением перечня объектов, которые организация будет учитывать в качестве запасов, предназначенных для управленческих нужд [6]. По мнению автора, такой способ позволит учитывать объекты со сроком использования более 12 месяцев, но по существу не являющихся объектами основных средств (например, специальная одежда с длительным сроком использования), как и ранее, т.е. до вступления в силу ФСБУ 5/2019 «Запасы», а также полностью соответствует принципам рациональности и существенности.

Для признания в бухгалтерском учете запасов необходимо чтобы они одновременно удовлетворяли двум условиям:

- затраты, осуществленные в связи с созданием или приобретением запасов, гарантируют получение организацией экономических выгод в будущем;
- сумма затрат, понесенных в связи с созданием или приобретением запасов, или величина, приравненная к ней, может быть определена.

Регламентированные условия соответствуют признакам актива, установленных Концептуальными основами представления отчетов. Регламентирование условий для признания конкретной группы активов является традиционным подходом в отечественной практике. В прототипе исследуемого стандарта – МСФО (IAS) 2 «Запасы», условия признания не отражены [9].

Классификация запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы»

Классификация, установленная новым Федеральным стандартом по бухгалтерскому учету, имеет расширенный перечень активов, относящихся к запасам. В настоящее время к исследуемой категории относятся незавершенное производство, а также объекты недвижимого имущества и интеллектуальной собственности, созданные собственными силами или приобретенные для продажи в процессе осуществления обычной деятельности экономического субъекта.

При этом не признаются запасами:

- 1) финансовые активы;
- 2) материальные ценности, не принадлежащие организации, но находящиеся у нее;
- 3) предназначенные для безвозмездной передачи, материальные ценности некоммерческой организации [3].

Федеральный стандарт достаточно подробно перечисляет активы, определяемые для целей бухгалтерского учета в качестве запасов. Каждая организация для учетных целей должна самостоятельно классифицировать запасы, учитывая их предназначение.

Новые подходы к оценке запасов

Принципиально новым в определении стоимости запасов является их оценка на первоначальном (при их признании) и последующем (после признания) этапах. Такой подход достаточно давно регламентирован МСФО и был ожидаем к принятию в отечественную учетную практику.

Запасы при признании в бухгалтерском учете необходимо оценить по фактической себестоимости. Порядок первоначальной оценки запасов зависит от того, каким способом они поступили в распоряжение экономического субъекта и от конкретного вида актива.

Для большей части запасов (исключениями являются незавершенное производство и готовая продукция) фактическая себестоимость определяется посредством суммирования затрат, связанных с приобретением, доставкой, доведением до состояния, пригодного к продаже, потреблению или использованию по назначению. В новом Федеральном стандарте утвержден унифицированный подход к определению затрат, формирующих их стоимостную оценку на первоначальном этапе. Затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов. При этом не считается затратами предварительная оплата поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления запасов, выполнения работ, оказания услуг [3].

Также в ФСБУ 5/2019 включена норма, регламентирующая включение скидок в фактическую себестоимость запасов, а именно утверждено, что суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику, включаются в себестоимость запасов с учетом всех скидок, уступок, премий и иных поощрений, предоставляемых организации в связи с приобретением запасов, вне зависимости от формы их предоставления.

Изменения затронули и порядок оценки запасов, приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) оплаты. В соответствии с новым Федеральным стандартом для определения суммы, которую необходимо уплатить за такие запасы поставщику, определяется посредством дисконтирования.

В случае получения запасов безвозмездно или при использовании в расчетах с поставщиком запасов неденежных средств необходимо оценить их по справедливой стоимости. В первом случае – по справедливой стоимости получаемых безвозмездно запасов. Во втором – по справедливой стоимости передаваемых активов. Определение указанной стоимости установлено МСФО (IAS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Отказаться от расчета справедливой стоимости и оценивать приобретенные запасы по балансовой стоимости имеют право организации, применяющие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета. В учетной политике необходимо отразить выбор, сделанный такими экономическими субъектами. Однако при получении запасов безвозмездно все экономиче-

ские субъекты должны определять их справедливую стоимость, в том числе и субъекты малого предпринимательства.

При определении фактической себестоимости готовой продукции и незавершенного производства необходимо учесть затраты, которые непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а точнее:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Указанный в п. 23 ФСБУ 5/2019 «Запасы» состав затрат не является принципиально новым. Фактически он идентичен перечню элементов затрат, установленных в п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Каждая производственная организация должна самостоятельно классифицировать затраты на прямые, которые можно отнести на конкретный вид продукции (работ, услуг) непосредственно и косвенные, которые не имеют прямого отношения к конкретному виду производимой продукции (работ, услуг). Кроме разделения затрат на прямые и косвенные, в учетной политике необходимо выбрать обоснованный способ распределения косвенных затрат между конкретными видами готовой продукции (работ, услуг).

Федеральным стандартом предусмотрено упрощение порядка учета незавершенного производства и готовой продукции при массовом и серийном производстве:

- учитывать только прямые затраты, без использования косвенных;
- определять стоимость на основе плановых (нормативных) затрат.

При единичном производстве продукции оценка незавершенного производства осуществляется по совокупности фактически произведенных затрат.

Отдельно в Федеральном стандарте систематизирован перечень затрат, не участвующих в расчете первоначальной стоимостной оценки (фактической себестоимости) незавершенного производства и готовой продукции. К указанным затратам относятся:

- затраты, возникновение которых обусловлено ненадлежащей организацией производственного процесса;
- затраты, возникновение которых обусловлено стихийными бедствиями, пожарами, авариями и т.п.;
- любое обесценение активов;
- управленческие расходы (исключение – их прямая связь с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг);
- расходы на хранение (исключение – такие расходы являются частью

технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг));

- расходы на рекламу и продвижение продукции;
- иные затраты, которые не являются необходимыми для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

ФСБУ 5/2019 «Запасы» устанавливает особенности признания запасов для отдельных категорий экономических субъектов. В частности:

1. Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут оценивать товары по продажной стоимости с использованием обособленного учета наценок.

2. Организации, осуществляющие выпуск продукции сельского, лесного и рыбного хозяйства, могут для ее оценки использовать справедливую стоимость.

3. Организации, осуществляющие продажу товаров на организованных торгах, могут оценивать такие товары по справедливой стоимости.

4. Организации, осуществляющие торговую деятельность, затраты на заготовку и доставку товаров до центральных складов могут учитывать в составе расходов на продажу.

5. Организации, применяющие упрощенный учет, имеют право при оценке себестоимости приобретенных запасов не учитывать скидки и условия отсрочки.

Таким образом, первоначальный этап определения стоимости запасов (расчет их фактической себестоимости) претерпел значительные изменения. Принятые нормы в полной мере соответствуют требованиям МСФО.

Как уже отмечалось нами ранее, нововведением в ФСБУ 5/2019 «Запасы» стало то, что запасы необходимо оценивать и при поступлении в организацию, и после признания (на дату составления отчетности). Запасы необходимо оценивать на отчетную дату по наименьшей из двух величин: по фактической себестоимости или чистой стоимости продажи. До вступления в действие ФСБУ 5/2019 материально-производственные запасы оценивались по фактической себестоимости или по текущей рыночной стоимости (фактическая себестоимость, уменьшенная на сумму резерва под снижение стоимости материальных ценностей). Таким образом, методы оценки запасов дополнились еще одним видом стоимости – чистой стоимостью продажи, которая определяется как предполагаемая цена продажи, уменьшенная на сумму ожидаемых затрат на производство, подготовку к продаже и непосредственно саму продажу. Исходя из утвержденного определения, можно сделать вывод, что чистая стоимость продажи – это стоимость специфическая для конкретной организации.

Превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи для целей бухгалтерского учета признается их обесценением. Как правило, обесценение запасов происходит с течением времени,

в результате потери активами своих первоначальных качеств, морального устаревания, снижения объемов рынка сбыта, морального устаревания и в результате иных аналогичных причин. В случае выявления обесценения организация обязана сформировать оценочный резерв на сумму выявленного превышения. В этом случае балансовая оценка запасов определяется как разница между их фактической себестоимостью и величиной сформированного резерва [10]. В последующие отчетные периоды возможно продолжение снижения чистой стоимости продажи, или наоборот – рост указанной стоимости. Любое из указанных изменений необходимо отразить в бухгалтерском учете посредством корректировки созданного резерва (увеличив или уменьшив его величину). Восстановление созданного резерва возможно только до фактической себестоимости запасов, под обесценение которых и был сформирован этот резерв.

ФСБУ 5/2019 «Запасы» (п. 8) устанавливает виды исследуемых активов, по которым резерв под обесценение не создается. Такими являются:

- запасы, оцениваемые по справедливой стоимости;
- товары, оцениваемые по продажной стоимости.

Формирование резерва не является обязательным для организаций с упрощенным ведением бухгалтерского учета.

Правила оценки запасов при их отпуске в производство, отгрузке покупателю, списании не претерпели изменений. Себестоимость запасов может быть определена одним из следующих способов: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени поступления единиц.

Заключение

Вступивший в действие новый Федеральный стандарт повлек значительные изменения в признании и оценке запасов в бухгалтерском учете. В связи с этим экономические субъекты обязаны внести изменения в учетную политику с целью приведения ее в соответствие с действующим нормативным регулированием. Это является необходимым условием для формирования достоверной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Последствия изменения учетной политики экономический субъект обязан отразить ретроспективно (предполагается, что исследуемый стандарт применяется с момента возникновения отражаемых в учете фактов хозяйственной жизни) или перспективно (применяется только для отражения фактов хозяйственной жизни, возникших после начала применения исследуемого стандарта, без корректировки учетных данных, сформированных ранее).

При выборе перехода на ФСБУ 5/2019 «Запасы» ретроспективно организации необходимо: 1) провести корректировку остатков по счетам учета запасов, нераспределенной прибыли (убытка) и другим связанным счетам; 2) в целях формирования в отчетности сравнительных показателей пересчитать их значения за два предыдущих года.

При выборе перехода на ФСБУ 5/2019 «Запасы» перспективно эконо-

мическому субъекту не требуется пересчитывать сравнительные показатели за предыдущие отчетные периоды. Новые правила учета будут применяться только для фактов хозяйственной жизни, возникших после даты начала применения нового стандарта.

Выбранный организацией порядок перехода необходимо раскрыть в первой финансовой отчетности, составленной с применением ФСБУ 5/2019 «Запасы», т.е. в отчетности за 2021 год.

Список источников

1. О бухгалтерском учёте: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019).
2. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 – 2021 гг.: приказ Минфина РФ от 05.06.2019 № 83н.
3. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: приказ Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016).
5. Верещагин С. *Учет запасов по ФСБУ 5/2019: разбираемся, что нужно знать бухгалтеру*. Доступно: <https://www.klerk.ru/buh/articles/509990/> (дата обращения: 28.02.2021).
6. Жаров Д.В. *Новый ФСБУ 5/2019 «Запасы»: читаем осознанно и между строк*. Доступно: <https://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a11/1022442.html> (дата обращения: 28.02.2021).
7. Лаврухина Т.А. Действующие подходы к нормативному регулированию бухгалтерского учета в Российской Федерации // *Современная экономика: проблемы и решения*, 2020, no. 1 (121), с. 134-146.
8. Лаврухина Т.А. Особенности формирования информации о стоимости активов в соответствии с требованиями национальных и международных стандартов // *Современная экономика: проблемы и решения*, 2014, no. 3, с. 152-160.
9. Международные стандарты финансовой отчетности: [учебное пособие для студ., обучающихся по направлению «Экономика»] / [Я.Н. Куницина, Т.А. Лаврухина, Н.Г. Сапожникова и др.]; под ред. Н.Г. Сапожниковой. Москва, КноРус, 2020.
10. Отчетность организаций: [учебное пособие для студ., обучающихся по направлению «Экономика и управление»] / Н.Г. Сапожникова, Т.А. Лаврухина. Москва, КноРус, 2020.
11. Сапожникова Н.Г., Лаврухина Т.А. *Современные проблемы корпоративного учета и отчетности*: учеб. пособие для вузов / Н.Г. Сапожникова, Т.А. Лаврухина, Воронежский гос. ун-т. Москва, «Центральный коллектор библиотек «БИБКОМ», 2015.
12. *Учет, анализ и контроль в корпорациях*: монография / [Д.А. Ендовицкий и др.]; Воронеж. гос. ун-т; под ред. Д.А. Ендовицкого. Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2018.

CLASSIFICATION AND VALUATION OF INVENTORIES IN ACCORDANCE WITH THE REQUIREMENTS OF FSBU 5/2019 «INVENTORIES»

Lavrukhina Tatyana Aleksandrovna, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

Voronezh State University, Universitetskaya sq., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: lta2001@mail.ru

Purpose: to systematize and critically evaluate the requirements for the assessment and classification of inventories in accordance with the effective FSBU 5/2019 «Inventories». *Discussion:* the adopted inventory accounting procedure differs significantly from the one used earlier. It is necessary to study its main provisions, some of which are fundamentally new for domestic practice, since any changes in the regulatory documents of the accounting sphere increase the risk of making errors in accounting, which in turn contributes to the formation of unreliable information in the accounting (financial) statements of the organization. *Results:* the main differences in the definition and valuation of inventories are presented by the new Federal Accounting Standard adopted to replace the one that was in effect until January 1, 2021 (PBU 5/01 «Inventory Accounting»).

Keywords: accounting, international financial reporting standards, federal accounting standards, accounting (financial) statements, inventories, work in progress, materials, finished products, goods, costs, actual cost, net sales value, carrying amount, allowance for impairment, fair value, retrospective transition, prospective transition.

References

1. O buhgalterskom uchjote: Federal'nyj zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ (red. ot 26.07.2019). [On accounting: Federal Law No. 402-FZ of 06.12.2011 (as amended on 26.07.2019)]. (In Russ.)
2. Ob utverzhdenii programmy razrabotki federal'nyh standartov buhgalterskogo ucheta na 2019 – 2021 gg.: prikaz Minfina RF ot 05.06.2019 № 83n. [On approval of the program for the development of federal accounting standards for 2019-2021: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 83n of 05.06.2019]. (In Russ.)
3. Federal'nyj standart buhgalterskogo ucheta FSBU 5/2019 «Zapasy»: prikaz Minfina RF ot 15.11.2019 № 180n. [Federal Accounting Standard FSB 5/2019 «Reserves»: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 180n of 15.11.2019]. (In Russ.)
4. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet material'no-proizvodstvennyh zasopov» (PBU 5/01): prikaz Minfina Rossii ot 09.06.2001 № 44n (red. ot 16.05.2016) [Regulations on accounting «Accounting of material and production stocks» (PBU 5/01): Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 09.06.2001 No. 44n (ed.of 16.05.2016)]. (In Russ.)
5. Vereshchagin S. *Uchet zasopov po FSBU 5/2019: razbiraemsja, chto nuzhno znat' buhgalteru* [Accounting of stocks according to RAS 5/2019: we understand what an accountant needs to know]. Available at: <https://www.klerk.ru/buh/>

articles/509990/ (accessed: 28.02.2021). (In Russ)

6. Zharov D.V. *Novyj FSBU 5/2019 «Zapasy»: chitaem osoznanno i mezhdu strok* [New FSBU 5/2019 «Reserves»: we read consciously and between the lines]. Available at: <https://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a11/1022442.html> (accessed: 28.02.2021). (In Russ.)

7. Lavruhina T.A. *Dejstvujushhie podhody k normativnomu regulirovaniju buhgalterskogo ucheta v Rossijskoj Federacii* [Current approaches to the regulatory regulation of accounting in the Russian Federation]. *Sovremennaja ehkonomika: problemy i reshenija*, 2020, no. 1 (121), pp. 134-146. (In Russ.)

8. Lavruhina T.A. *Osobennosti formirovaniya informacii o stoimosti aktivov v sootvetstvii s trebovanijami nacional'nyh i mezhdunarodnyh standartov* [Features of forming information about the value of assets in accordance with the requirements of national and international standards]. *Sovremennaja ehkonomika: problemy i reshenija*, 2014, no. 3, pp. 152-160. (In Russ.)

9. Kunicina Ja.N., Lavruhina T.A., Sa-

pozchnikova N.G. *Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti: uchebnoe posobie dlja stud., obuchajushhihsja po napravleniju «Ehkonomika»* [International financial reporting standards: textbook for students studying in the direction of "Economics"]. Moscow, KnoRus, 2020. (In Russ.)

10. Sapozhnikova N.G., Lavruhina T.A. *Otchetnost' organizacij: uchebnoe posobie dlja stud., obuchajushchihsja po napravleniju «Ehkonomika i upravlenie»* [Reporting of organizations: textbook for students studying in the direction of «Economics and Management»]. Moscow, KnoRus, 2020. (In Russ.)

11. Sapozhnikova N.G., Lavruhina T.A. *Sovremennye problemy korporativnogo ucheta i otchetnosti: ucheb. posobie dlya vuzov* [Modern problems of corporate accounting and reporting: textbook. manual for universities]. Moscow, «Central'nyj kolektor bibliotek «BIBKOM», 2015. (In Russ.)

12. Endovitskij D.A. *Uchet, analiz i kontrol' v korporatsiyakh: monografiya* [Accounting, analysis and control in corporations: monograph]. Voronezh, Izdatel'skij dom VGU, 2018. (In Russ.)