
АНАЛИЗ ИЗМЕНЕНИЙ В УЧЕТЕ ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»

Юрьева Галина Михайловна, ст. преп.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж,
Россия, 394018; e-mail: galochka0842@gmail.com

Цель: проанализировать новые правила учета запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019, указать на принципиальные отличия от применяемого ранее ПБУ 5/01, а также отразить особенности учета запасов, затронувшие субъектов малого предпринимательства. *Обсуждение:* с введением в действие федерального стандарта по учету запасов возникает необходимость разобраться, кто может применять или не применять нормы указанного стандарта. ФСБУ призван сблизить практики российского и международного учета в части учета запасов экономического субъекта. Актуальным является изучение нововведений, внесенных в ФСБУ «Запасы» и их сравнительный анализ с прежней практикой. *Результаты:* раскрыты вопросы сходства и различия практики ведения бухгалтерского учета запасов до и после появления нового стандарта; определен порядок отражения запасов в переходный период; уточнены особенности отражения запасов при применении субъектом малого предпринимательства упрощенных способов учета.

Ключевые слова: запасы, расходы, оценка запасов, микропредприятия, незавершенное производство, стандарты.

DOI: 10.17308/meps.2021.6/2622

Введение

В условиях развития международной экономики, процессов глобализации, расширения внешнеторговых отношений, увеличения объемов участия иностранных инвесторов обусловили актуальность вопроса адаптации отечественной практики учета к международным стандартам. Возможность устранения или предупреждения влияния многих негативных внутренних и внешних факторов предоставляет рационально организованный учет затрат и доходов. Бухгалтерскую финансовую отчетность подготавливают все организации вне зависимости от применяемой системы налогообложения (это норма из ст. 13 Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ). Важным элементом, обеспечивающим эффективное функционирование деятельности любой ор-

ганизации, являются оборотные средства, в частности запасы. Они занимают наибольшую долю активов в балансе и оказывают значительное влияние на финансовый результат деятельности организации, поэтому особое значение имеет правильная организация учета запасов, включая использование международного опыта.

Много лет учет запасов в России регулировался, утвержденным в 2001 г. Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01) «Учет материально-производственных запасов» и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов от 28.12.2001г. Учитывая неостанавливающееся реформирование российского бухгалтерского учета по правилам международных стандартов (далее МСФО), пришло время актуализировать учет запасов требованиям МСФО.

На сегодняшний момент произошло реформирование во многих нормативных актах, регулирующих учет активов организации, в частности взамен ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» был разработан ФСБУ 5/2019 «Запасы», основанный на стандарте МСФО (IAS) 2 «Запасы».

В начале исследования необходимо определить круг экономических субъектов, которые обязаны применять нормы нового стандарта. Итак, с отчетности за 2021 год нужно применять ФСБУ 5/2019 «Запасы», который утвержден приказом Минфина от 15.11.2019 № 180н (п. 2 ФСБУ 5/2019). Стандарт обязателен для всех экономических субъектов, кроме бюджетных организаций, а также микропредприятия с правом упрощенного ведения бухгалтерского учета вправе прописать в учетной политике, что не применяют ФСБУ 5/2019. В 2021 году к таким предприятиям можно отнести следующие: годовой доход до 120 миллионов рублей в год; численность персонала до 15 человек; нет обязательств вести бухучет в обычном порядке.

Все остальные субъекты хозяйствования должны были организовать переход на новый порядок учета с 1 января 2021 года.

Методология исследования

Чтобы определить масштаб изменений подходов к вопросам учета запасов, следует провести анализ ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ФСБУ 5/2019 «Запасы» и описать возможные последствия этих изменений.

Идентификация. Важным нововведением стала формулировка понятия «Запасы», так как в прежнем нормативном документе она отсутствовала. Итак, запасы определены как активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев (п.3 ФСБУ 5/2019). Следует также отметить тот факт, что состав объектов, относящихся к запасам, несколько расширился.

Состав запасов. Включены объекты незавершенного производства; объекты недвижимости, которые предназначены для реализации (прода-

жи); объекты интеллектуальной собственности, также предназначенные для реализации. Кроме того, товары, отгруженные без передачи права собственности, признаются также в составе запасов организации.

ФСБУ не включает в состав запасов:

- финансовые активы, материальные ценности, принадлежащие другим лицам, но находящиеся в организации, например, на хранении, переработке, сервисном обслуживании;

- материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для последующей безвозмездной передачи прочим лицам.

Также в ФСБУ 5/2019 не обозначены в качестве отдельного вида запасов специальные инструменты, приспособления, оборудование и одежда.

Оценка запасов при признании. Согласно и ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019, запасы принимаются к бухгалтерскому учету только по фактической себестоимости (формируется в зависимости от источника поступления материальных ценностей).

Требования ФСБУ определяют затраты, включаемые в фактическую себестоимость запасов: 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.

Следует различать состав затрат, которые будут включаться или не включаются в фактическую себестоимость. Например, не включают в стоимость МПЗ: общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением МПЗ.

По федеральному стандарту в себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включают:

- возмещаемые косвенные налоги;

- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций;

- управленческие расходы (кроме случаев, когда они связаны с приобретением запасов);

- расходы на хранение запасов (кроме случаев, когда хранение – это часть подготовки к потреблению или связано с приобретением) (пп. 12 и 18 ФСБУ 5/2019).

По новым правилам проценты по кредитам, непосредственно связанным с приобретением запасов, следует капитализировать при учете запасов. Но это придется делать при выполнении следующих условий: запасы купили за счет заемного капитала (кредита); речь идет о длительном процессе создания (более одного года); процесс требует существенных затрат; запасы планируется использовать для создания инвестиционного актива.

Если условия выполнены, то начисленные проценты по кредиту включаются в фактическую себестоимость МПЗ (пп. «Д» п. 11 ФСБУ 5/2019). Если запасы, оплаченные заемными средствами, куплены для иных целей, то учесть проценты по кредиту в их себестоимости нельзя.

Оценочные обязательства при покупке МПЗ. По общим правилам оценочными обязательствами признаются обязательства, которые компания должна погасить. А вот в какой сумме придется погашать возникшие обязательства, и в какой срок – точно неизвестно. Однако показатель можно спланировать и рассчитать на отчетную дату. Самый распространенный пример оценочных обязательств – это резерв предстоящих отпусков персонала организации. Порядок признания оценочных обязательств предусмотрен отдельным ПБУ 8/2010. При приобретении или создании материального запаса, у организации могут возникнуть обязательства по демонтажу, утилизации материалов и восстановлению окружающей среды. Стоимостное выражение данной категории затрат и будет являться оценочным обязательством, которое организация должна включать в фактическую себестоимость запасов (пп. «Г» п.11 ФСБУ 5/2019).

При частичной или полной оплате неденежными средствами запасы оцениваются по справедливой стоимости (п. 14 ФСБУ 5/2019).

Справедливую стоимость следует считать по правилам МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (утв. приказом Минфина от 28.12.2015 № 217н).

Запасы, оставшиеся от выбытия основных средств или другого имущества, оценивают по рыночной стоимости (п. 9 ПБУ 5/01).

Полученные при демонтаже или ремонте запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: стоимость аналогичных запасов или стоимость демонтируемого актива плюс расходы на извлечение этих запасов (п. 16 ФСБУ 5/2019).

Последующая оценка запасов. По правилам Положения по бухгалтерскому учету последующая переоценка запасов не производилась. Обесценение запасов отражалось путем создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Он создавался в конце года и в результате сравнения фактической стоимости с рыночной (п. 25 ПБУ 5/01).

В соответствии с федеральным стандартом каждый отчетный период запасы нужно переоценивать по наименьшей стоимости: фактической или чистой стоимости продажи (п. 28 ФСБУ 5/2019). Под чистой стоимостью продажи понимается предполагаемая цена продажи за вычетом предполагаемых затрат на производство и продажу (п. 29 ФСБУ 5/2019). Превышение фактической стоимости над чистой образует резерв под обесценение.

Оценка незавершенного производства. Положения о порядке проведения оценки незавершенного производства регламентированы п.п. 25-27 ФСБУ 5/2019. Если в организации осуществляется всего один вид производства, то оценку необходимо проводить по фактически понесенным затра-

там. Если же организация ведет сразу несколько производственных циклов, то ФСБУ предусматривает сразу три варианта проведения оценки: по фактической себестоимости НЗП; по сумме прямых издержек на конкретный вид производства, без учета косвенных расходов; по плановым тратам на производственный цикл (из расчета нормального/стандартного производства).

Возникает существенный вопрос, как применять стандарт организации, у которой есть прямые и косвенные затраты. В этом случае необходимо закрепить порядок включения косвенных издержек в себестоимость продукции. Так как такие затраты должны быть учтены при оценке НЗП. Выбранный вариант следует прописать в учетной политике.

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не входят: траты, связанные с ненадлежащей организацией производства (например, сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины); затраты, связанные с авариями и другими чрезвычайными ситуациями; обесценение других активов независимо от того, использовали ли их в производстве запасов; управленческие расходы; расходы на хранение запасов (кроме случаев, когда хранение – часть технологии производства); расходы на рекламу и продвижение продукции.

Оценка при выбытии. Стоит отметить, что не все аспекты учета изменились при вступлении в силу ФСБУ «Запасы». Так, неизменными остались способы оценки запасов при выбытии.

Способы оценки запасов: по стоимости единицы, по средней стоимости и ФИФО (п. 36 ФСБУ 5/2019). При этом отпуск материалов в производство считается не выбытием запаса, а лишь изменением его вида (п. 42 ФСБУ 5/2019).

Учет управленческих расходов. Новое ФСБУ изменило правило, в каком порядке может формироваться себестоимость готовой продукции. Теперь управленческие расходы учитывать в себестоимость нельзя, согласно пп. «Б» п.18 и пп «Г» п. 26 ФСБУ 5/2019. Однако, если управленческие расходы были напрямую связаны с покупкой или изготовлением запасов, то такие траты все-таки разрешается включить в себестоимость. Например, зарплата генерального директора не связана с приобретением или производством запасов. Поэтому такие управленческие расходы нельзя включить в себестоимость МПЗ. Зарплату директора следует отразить по дебету сч. 90 и кредиту сч. 26. А вот расходы на оплату командировки директору, целью которой является организация производства запасов в обособленном подразделении, можно включить в себестоимость. Управленческие траты можно обосновать, ведь они напрямую связаны с изготовлением МПЗ. В таком случае отражают управленческие расходы по дебету сч. 20 и кредиту сч. 26. В новом ФСБУ с 2021 года нет перечня управленческих затрат, которые относятся к производству и покупке запасов, которые можно включить в себестоимость. Рекомендуем самостоятельно определять перечень управ-

ленческих расходов, напрямую связанных с запасами в учетной политике.

Резерв под обесценивание. В новом стандарте бухгалтерского учета особое внимание уделено правилам обесценивая запасов (пп. 28-31 ФСБУ 5/2019). По новым правилам запасы оценивают не только в момент их создания или покупки, но и после этих событий – на отчетную дату (на 31 декабря или иную дату, если организация сдает промежуточную бухгалтерскую отчетность). Согласно пп. 28 ФСБУ 5/2019, запасы в бухгалтерском учете нужно отражать по наименьшей из двух величин:

- фактической себестоимости;
- чистой стоимости от продажи.

Если на отчетную дату показатель фактической себестоимости выше, чем значение чистой стоимости от продажи МПЗ, это означает, что произошло обесценивание активов. Простыми словами, запасы морально устарели, износились, потеряли свои первоначальные характеристики и качества, их рыночная стоимость снизилась. В таком случае компании необходимо создать резерв под обесцениванием МПЗ.

Последствия изменения учетной политики. Экономические субъекты вправе выбрать переход на новые правила учета запасов одним из двух способов: перспективно и ретроспективно (п. 47 ФСБУ 5/2019).

Ретроспективно. В этом случае в отчетности за 2021 год нужно пере- считать входные данные, как если бы стандарт применялся с начала отра- жения запасов в учете. Корректировки делаются в межотчетный период, а разница между конечными данными в отчетности за 2020 год и входными данными в отчетности за 2021 год раскрывается в учетной политике. Этот способ трудоемок в момент перехода, но дает сопоставимые показатели на начало и конец отчетного периода.

Перспективно. В этом случае входные показатели на 1 января 2021 года не пересчитываются. Новый стандарт применяется только в отношении фактов хозяйственной жизни, которые имели место после начала примене- ния стандарта. Этот способ проще ретроспективного пересчета.

При любом выбранном варианте перехода организации необходимо отразить в учетной политике новые правила учета и особенности формиро- вания стоимости запасов.

Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета запасов. Опира- ясь на нормы ФСБУ 5/2019, субъекты малого предпринимательства имеют право при поступлении запасов значительно упростить их учет (п.14 и п.17 ФСБУ 5/2019):

Разрешается не учитывать в фактической стоимости запасов допол- нительные расходы (например – доставку) и величину оценочных обяза- тельств. Такого рода затраты необходимо учесть в текущем периоде.

При покупке материальных запасов с длительной рассрочкой платежа (более 12 мес.) их можно учесть по фактической цене покупки.

Если материальные запасы приобретены с оплатой неденежными средствами, то допускается учитывать их по балансовой стоимости переданных ценностей или фактическим расходам на оказанные услуги.

Определять справедливую стоимость не обязательно, за исключением случаев безвозмездного поступления материальных запасов.

Возможность не переоценивать запасы и на всем протяжении хранения учитывать по первоначальной стоимости (п.32 ФСБУ 5/2019).

Хотелось бы отметить, что введенный ФСБУ 5/2019, в отличие от утратившего силу ПБУ 5/01, позволяет организовать учет запасов способом, наиболее удобным для себя. Теперь способ учета выбранной категории запасов можно определять, учитывая условия деятельности собственной организации.

Заключение

В целом по результатам сравнения ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019 мы можем констатировать, что федеральный стандарт Бухгалтерского учета 5/2019 существенно преобразовал стандарты российского учета. Изменения коснулись незавершенного производства, до этого времени не входившее в понятие «запасы», оценку запасов, порядок их списания, правила раскрытия информации о запасах в отчетности.

Таким образом, начиная с 2021 года большая часть организаций обязаны ввести в свою работу нормы нового бухгалтерского стандарта ФСБУ 5/2019, в соответствии с которым необходимо формировать бухгалтерскую финансовую отчетность за 2021 год, послабления коснулись лишь экономических субъектов, применяющих упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.

Список источников

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция). Доступно: <http://www.consultant.ru>.
2. Информационное сообщение Минфина России от 10.04.2020 № ИС-учет-27 «Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии». Доступно: <http://www.consultant.ru>.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н. Доступно: <http://www.consultant.ru>.
4. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» ФСБУ 5/2019 Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.11.2019 № 180н. Доступно: <http://www.consultant.ru>.
5. Вуймо В.А. О вступлении в силу и применении федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» // *Налоговая политика и право*, 2020, no. 7 (211), с. 52-57.
6. Городилова М.А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений // *Международный бухгалтерский учет*, 2020, no. 8(470), с. 844-863.
7. Гришанова С.В., Яковенко В.С., Скребцова Т.В. Методологические аспекты проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» в сравнении с действующим ПБУ 5/01 // *Московский экономический журнал*, 2020, no. 11, с. 690-698.
8. Матвеева В.А., Битунова А.В. Сравнительная характеристика ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ФСБУ 5/2019 «Запасы» // *Sciences of Europe*, 2021, no. 64-3, с. 35-38.

9. Полонская О.П., Овсиенко А.А., Кулак А.А. Основные вопросы учета запасов по новому федеральному стандарту // *Естественно-гуманитарные исследования*, 2021, no. 33, с. 261-266.
10. Сапожникова Н.Г. Обесценение активов и риски корпораций // *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление*, 2020, no. 2, с. 105-115.
11. Солдаткина О.А. Актуальные вопросы формирования информации о запасах по российским и международным требованиям // *Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права*, 2020, no. 1-2 (102-103), с. 37-43.
12. Федосенко Т.В. Использование профессионального суждения при учете запасов в условиях перехода на ФСБУ 5/2019 // *Вестник Российского университета кооперации*, 2020, no. 3 (41), с. 80-84.
13. Швырева О.И., Кругляк В.Р. Влияние способов учета и оценки запасов на релевантность финансовой информации // *Деловой вестник предпринимателя*, 2020, no. 1 (1), с. 80-85.

ANALYSIS OF CHANGES IN INVENTORY ACCOUNTING IN ACCORDANCE WITH FAS 5/2019 «RESERVES»

Yuryeva Galina Mikhailovna, senior teacher

Voronezh State University, University Sq., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: galochka0842@gmail.com

Purpose: the article aims to analyze the new rules for inventory accounting in accordance with FAS 5/2019, to point out the fundamental differences from the previously applied RAS 5/01, and to reflect the features of inventory accounting for small businesses. *Discussion:* with the introduction of the federal standard on inventory accounting, there is a need to understand who can apply or not apply the norms of this standard; the FAS brings together the practices of Russian and international accounting in terms of accounting for the reserves of an economic entity. It is relevant to study the innovations introduced in the FAS "Reserves" and their comparative analysis with the previous practice. *Results:* the article discloses the issues of similarities and differences in the practice of inventory accounting before and after the appearance of the new standard, determines the order of reflection.

Keywords: inventory, expenses, inventory estimation, microenterprises, work in progress, standards.

References

1. Federalnyi zakon «O buhgalterskom uchete» ot 06.12.2011 № 402-FZ (poslednyaya redaktsiya) [Federal Law "On Accounting" of 06.12.2011 № 402-FZ (latest version)] (In Russ.) Available at: <http://www.consultant.ru>.
2. Informatsionnoe soobshchenie Minfina Rossii ot 10.04.2020 № IS-uchet-27 «Novoe v buhgalterskom zakonodatelstve: fakty i kommentarii» [Regulations on accounting "Accounting of material and production stocks" PBU 5/01 Approved by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 09.06.2001 № 44n]. (In Russ.) Available at: <http://www.consultant.ru>.
3. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet materialno-proizvodstvennykh zapasov» PBU 5/01 Utverzhden prikazom Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii ot 09.06.2001 № 44n [Federal Accounting Standard "Reserves" FSB 5/2019 Approved by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 15.11.2019 №180n]. (In Russ.) Available at: <http://www.consultant.ru>.
4. Federalnyi standart buhgalterskogo ucheta «Zapasy» FSBU 5/2019 Utverzhden prikazom Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii ot 15.11.2019 № 180n [Information message of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 10.04.2020 № IS-accounting-27 "New in accounting legislation: facts and comments"]. (In Russ.) Available at: <http://www.consultant.ru>.
5. Vuymo V.A. O vstuplenii v silu i primenenii federalnogo standarta buhgalterskogo ucheta FSBU 5/2019 «Zapasy» [On the entry into force and application of the Federal Accounting Standard FSBU 5/2019 "Reserves"]. *Tax Policy and Law*, 2020, no. 7 (211), pp. 52-57. (In Russ.)

6. Gorodilova M.A. FSBU 5/2019 «Zapasy»: analiz kontseptualnyh izmenenii [FSBU 5/2019 "Reserves": analysis of conceptual changes]. *International accounting*, 2020, no. 8(470), pp. 844-863. (In Russ.)
7. Grishanova S.V., Yakovenko V.S., Skrebtsova T.V. Metodologicheskie aspekty proekta federalnogo standarta buhgalterskogo ucheta «Zapasy» v sravnenii s deistvuyushchim PBU 5/01 [Methodological aspects of the draft federal accounting standard "Reserves" in comparison with the current PBU 5/01]. *Moscow Economic Journal*, 2020, no. 11, pp. 690-698. (In Russ.)
8. Matveeva V.A., Bitunova A.V. Sravnitel'naya harakteristika PBU 5/01 «Uchet materialno-proizvodstvennyh zapasov» i FSBU 5/2019 «Zapasy» [Comparative characteristics of PBU 5/01 "Accounting of material and production stocks" and FSBU 5/2019 "Stocks"]. *Sciences of Europe*, 2021, no. 64-3, pp. 35-38. (In Russ.)
9. Polonskaya O.P., Ovsienko A.A., Kulak A.A. Osnovnye voprosy ucheta zapasov po novomu federalnomu standartu [The main issues of inventory accounting according to the new federal standard]. *Natural and Humanitarian Studies*, 2021, no. 33, pp. 261-266. (In Russ.)
10. Sapozhnikova N.G. Impairment of assets and corporation risk. *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management*, 2020, no. 2, pp. 105-115. (In Russ.)
11. Soldatkina O.A. Aktualnye voprosy formirovaniya informatsii o zapasah po rossiiskim i mezhdunarodnym trebovaniyam [Actual issues of forming information about stocks according to Russian and international requirements]. *Bulletin of the Khabarovsk State University of Economics and Law*, 2020, no. 1-2 (102-103), pp. 37-43. (In Russ.)
12. Fedosenko T.V. Ispolzovanie professionalnogo suzhdeniya pri uchete zapasov v usloviyah perekhoda na FSBU 5/2019 [The use of professional judgment in inventory accounting in the conditions of transition to FSBU 5/2019]. *Bulletin of the Russian University of Cooperation*, 2020, no. 3 (41), pp. 80-84. (In Russ.)
13. Shvyreva O.I., Kruglyak V.R. Vliyanie sposobov ucheta i otsenki zapasov na relevantnost finansovoi informatsii [Influence of methods of accounting and estimation of reserves on the relevance of financial information]. *Business Bulletin of the entrepreneur*, 2020, no. 1 (1), pp. 80-85.