АСКОН НАВИГАТОР

Электронный журнал для специалистов в области бухгалтерии, кадров и права

Файл сформирован 20.05.2024

## Новые правила учета запасов с 2021 года. Применение ФСБУ 5/2019

Реформа бухучета в России идет полным ходом. Очередной ее этап наступит в 2021 году, когда обязательным станет применение ФСБУ 5/2019 "Запасы", утв. Приказом Минфина России от 15.11.2019 N 180н (далее - ФСБУ 5/2019). Многие нормы нового стандарта бухгалтерского учета носят системообразующий характер, могут привести к принципиальным изменениям учета, потребуют пересмотра учетной политики и соответствующих настроек в бухгалтерской программе.

### Нормативная база

Принятие и введение в действие ФСБУ 5/2019 "Запасы" влечет за собой отмену нормативно-методических актов, которые до 2021 года вместе с ПБУ 5/01 применялись для учета материально-производственных запасов. Так, отменяются (п. 1 ФСБУ 5/2019):

- Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/01);
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н;
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утв. Приказом Минфина РФ от 26.12.2002 N 135н.

Это потребует серьезной доработки внутренних стандартов экономических субъектов. Идея заключается в установлении новых правил бухгалтерского учета запасов, в наибольшей степени соответствующих требованиям МСФО (IAS) 2 "Запасы" (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н). Это в конечном итоге должно способствовать повышению достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В налоговом учете сырья, материалов, комплектующих, канцтоваров и прочих активов в связи с вступлением в силу ФСБУ 5/2019 ничего не меняется (Письмо Минфина России от 30.10.2020 N 03-03-06/1/95824).

### Что относится к запасам по новым правилам

Для целей бухгалтерского учета запасы ˇˇˇ это активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо в течение не более 12 месяцев (п. 3 ФСБУ 5/2019, п. 1 Информационного сообщения Минфина России от 10.04.2020 N ИС-учет-27 ˇˇˇ далее Информация Минфина). Для признания запаса в качестве актива неважно, есть ли на него право собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления) и имеет ли он материально-вещественную форму. Важные условия ( п. 5 ФСБУ 5/2019, п. 3 Информации Минфина):

- понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод;
- определена сумма понесенных затрат.

> Согласно нормам ФСБУ 5/2019 с 2021 года к запасам, кроме всего прочего, относятся незавершенное производство, объекты недвижимости, приобретенные или созданные для продажи и объекты интеллектуальной собственности (п. 3 ФСБУ 5/2019, п. 2 Информации Минфина).

Материальные ценности, приобретенные для создания основных средств (например, в качестве частей

объекта или материалов для строительства), к запасам не относятся. Их следует квалифицировать как капитальные вложения с момента приобретения независимо от того, на каком счета они будут оприходованы (пп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020, пп. "а" п. 2 Информационного сообщения Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28). Хотя ФСБУ 26/2020 вступит в силу для обязательного применения с 2022 года, в 2021 году стоит применять такие же правила.

Организация может принять решение не отражать в составе запасов все, что приобретено для управленческих нужд и сразу признавать расходы (п. 2 ФСБУ 5/2019).

## Оценка

В бухгалтерском учете, по общему правилу, запасы отражаются по фактической себестоимости (п. 9 ФСБУ 5/2019, п. 5 Информации Минфина).

В новом ФСБУ 5/2019 ярко выражена экономическая сущность актива как ресурса, контролируемого организацией в результате событий прошлых периодов, от которого организация ожидает получить экономические выгоды в будущем. Это обосновывает включение в стоимость запасов не только фактически произведенных затрат, но и оценочных обязательств, а также капитализацию процентов по кредитам и займам (п. 11 ФСБУ 5/2019). От бухгалтера такой подход к оценке запасов потребует проявления профессионального суждения, необходимости получения максимально полной и достоверной информации о поступлении и использовании запасов.

> Согласно нормам нового российского стандарта в фактическую себестоимость запасов, в частности, включаются только те проценты, которые связаны с приобретением запасов для дальнейшего включения в стоимость инвестиционного актива"(пп. "д" п. 11 ФСБУ 5/2019). Однако для отражения в бухгалтерском учете и отчетности реального финансового результата может понадобиться анализ норм МСФО.

По международным стандартам в отношении процентов по кредитам и займам следует руководствоваться МСФО (IAS) 23 "Затраты по заимствованиям" (п. 17 МСФО (IAS) 2). Согласно этому документу проценты могут включаться как в стоимость запасов, связанных с поступлением инвестиционных активов, так и в стоимость готовой продукции, если ее производство носит длительный характер. Например, производство алкогольной продукции многолетней выдержки может потребовать привлечения заемных средств и капитализации процентов в ее стоимости с целью формирования достоверного финансового результата. Принятие подобного решения надо отразить в учетной политике (п. 7.1 ПБУ 1/2008).

Следовательно, особенности деятельности экономического субъекта требуют детального подхода к формированию фактической себестоимости запасов с учетом правил ФСБУ и МСФО. В такой ситуации применяются правила, предусмотренные ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации": в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах правила не установлены, то организация разрабатывает соответствующий способ учета исходя из требований МСФО (п. 7.1 ПБУ 1/2008).

При приобретении запасов с отсрочкой или рассрочкой платежа на период более 12 месяцев (если меньший срок не установлен в учетной политике) затратами на их приобретение признается сумма денежных средств (без НДС), которая была бы уплачена продавцу без отсрочки или рассрочки. Сумма к уплате рассчитывается путем дисконтирования или на основании документально подтвержденной информации, которой располагает организация. Разницу между этой величиной и будущими платежами при отсрочке или рассрочке (без НДС) следует учитывать аналогично процентам по заемному обязательству ( п. 13 ФСБУ 5/2019, пп. "а" п. 6 Информации Минфина).

> При формировании фактической себестоимости запасов по новым правилам внимания заслуживают договоры с особыми условиями ценообразования. В данной ситуации суммы, уплаченные или подлежащие уплате поставщику, будут включаться в фактическую себестоимость запасов за минусом

скидок, уступок, вычетов, премий, льгот независимо от формы их предоставления (пп. "б" п. 12 ФСБУ 5/2019).

Следовательно, с 2021 года покупателю, уверенному в том, что ему будет предоставлена скидка и он способен или намерен соблюдать условия ее получения, а также знает ее точную сумму, нужно сразу учитывать запасы по стоимости, уменьшенной на величину будущей скидки.

Бухгалтеру необходимо оценить вероятность получения скидки, ориентируясь на историю взаимоотношений с поставщиком, или на план поставок, или на иной подобный документ. Отсутствие уверенности в получении премий, бонусов, скидок, льгот освобождает бухгалтера от обязанности вычитать их в момент оприходования запасов.

Кроме того, с 2021 года меняется порядок определения фактической себестоимости запасов, которые остаются в организации после выбытия, ремонта, модернизации, реконструкции основных средств и других внеоборотных активов. Раньше она формировалась исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия ТМЦ к бухгалтерскому учету. Согласно новым правилам такие запасы будут учитываться по наименьшей из двух величин (п. 16 ФСБУ 5/2019, пп. "г" п. 6 Информации Минфина):

- стоимости, по которой организация учитывает аналогичные запасы;
- сумме балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных при демонтаже и разборке объектов, извлечении запасов, приведении их в надлежащее состояние.

## Учет спецодежды

Многие специалисты задаются вопросом о новых правилах учета спецодежды в связи с вступлением в силу ФСБУ 5/2019 и отменой соответствующих методических указаний. Однако по этому вопросу никаких принципиальных изменений в учете не произойдет.

По нормам нового стандарта спецодежда может приниматься к бухгалтерскому учету в составе запасов по фактической себестоимости, которая определяется по общим правилам (пп. "б" п. 3, п. п. 9, 10, пп. "а" п. 11, пп. "а" п. 12 ФСБУ 5/2019). В момент передачи спецодежды в эксплуатацию ее стоимость единовременно списывается в дебет соответствующих счетов учета затрат (пп. "б" п. 41, пп. "б" п. 43 ФСБУ 5/2019).

В то же время при выполнении критериев по сроку полезного использования и по стоимости спецодежду стоит относить к основным средствам.

Согласно ФСБУ 6/2020 по учету основных средств, который вступит в силу для обязательного применения с 2022 года, организация может принять решение не применять этот стандарт в отношении активов со сроком полезного использования больше 12 месяцев, но имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией (п. 5 ФСБУ 6/2020). При этом затраты на приобретение таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены (п. п. 5, 7, 8, 16, 18 ПБУ 10/99 "Расходы организации"). Следовательно, стоимость спецодежды будет списана единовременно или учтена через амортизацию.

В 2021 году, пока сохраняет действие ПБУ 6/01, для признания актива основным средством следует руководствовать его нормами. Спецодежду, которая не относится к запасам по причине длительного срока службы, стоит учитывать в составе основных средств. Такие правила бухучета действовали и раньше, до вступления в силу ФСБУ 5/2019 (Письмо Минфина России от 12.05.2003 N 16-00-14/159).

## Учет побочного продукта

На практике нередки ситуации, когда в процессе производства или при проведении работ организация получает кроме основного еще побочный продукт. Например, грунт, оставшийся после обустройства площадки, или жмых, полученный при производстве масла. ФСБУ 5/2019 не регулирует порядок учета побочных продуктов.

Согласно МСФО (IAS) 2 побочные продукты могут оцениваться по чистой возможной цене продажи, которая вычитается из себестоимости основного продукта (п. 14 МСФО (IAS) 2).

Под чистой возможной ценой продажи понимается расчетная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи (п. 6 МСФО (IAS) 2, п. 29 ФСБУ 5/2019). Например, стоимость грунта, которая исключается из себестоимости работ по устройству площадки, будет определяться по цене его возможной реализации (без учета НДС) за минусом предполагаемых расходов на подготовку к продаже. Как следствие, балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости (п. 14 МСФО (IAS) 2).

Этот аспект важно учитывать в преддверии вступления в силу для обязательного применения ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения".

По новым правилам, для правильного формирования стоимости капитальных вложений, а затем и основных средств, необходимо расчетную стоимость побочной продукции вычитать из величины капитальных вложений (п. 15 ФСБУ 26/2020).

## Учет незавершенного производства (НЗП)

Есть несколько принципиальных нововведений в учете НЗП по правилам ФСБУ 5/2019. Это обусловлено тем, что НЗП с 2021 года признается запасами, и новый стандарт регулирует порядок его оценки.

В единичном, массовом и серийном производстве при первоначальном признании НЗП можно оценивать по фактической себестоимости (п. 9 ФСБУ 5/2019). В единичном производстве это единственно возможный способ оценки (п. 27 ФСБУ 5/2019). В фактическую себестоимость следует включать прямые и косвенные затраты. Способ их распределения нужно установить в учетной политике.

В себестоимость нельзя включать сверхнормативный расход сырья, потери от брака и простоев, управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с выпуском продукции (п. 26 ФСБУ 5/2019, п. 7 Информации Минфина). Также остатки НЗП нельзя оценивать только по стоимости сырья и материалов. Допустимые варианты оценки НЗП (п. п. 24, 27 ФСБУ 5/2019):

- по полной себестоимости,
- по нормативной себестоимости,
- по прямым затратам.

НЗП, наравне с другими запасами, следует проверять на обесценение (п. 30 ФСБУ 5/2019). При этом следует создать резерв, размер которого будет равен сумме превышения фактической себестоимости запасов над чистой стоимостью их продажи. Балансовой стоимостью запасов будет их фактическая себестоимость за вычетом резерва.

В отношении резерва под обесценение запасов с 2021 года меняется порядок его восстановления. Если раньше восстановление резерва признавалось прочим доходом, то по правилам ФСБУ 5/2019 это будет относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в связи с продажей запасов ( п. 31 ФСБУ 5/2019, п. 10 Информации Минфина).

## Оценка запасов после признания

С 2021 года на отчетную дату запасы оцениваются, как правило, по наименьшей из следующих величин:

- фактическая себестоимость запасов;
- чистая стоимость продажи запасов.

Данное правило обязательно для коммерческих организаций (п. 28 ФСБУ 5/2019, п. 9 Информации Минфина). Исключением из него являются случаи, предусмотренные пунктами 32 - 35 Стандарта по учету запасов. До принятия ФСБУ 5/2019 после признания МПЗ оценивались по текущей рыночной стоимости (фактическая себестоимость за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей) или по фактической себестоимости.

## Упрощенный бухучет

Для отдельных категорий налогоплательщиков ФСБУ 5/2019 не является обязательным для применения. Это касается микропредприятий, которые вправе вести упрощенный бухучет и составлять упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (п. 1 ФСБУ 5/2019).

> Любая организация может принять решение не применять ФСБУ 5/2019 в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд (п. 2 ФСБУ 5/2019). При этом затраты, которые должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходами периода, в котором были понесены ( п.1, п.2 ФСБУ 5/2019).

Организации с упрощенным учетом вправе считать себестоимостью приобретенных запасов их договорную стоимость без уменьшения на скидки, премии, бонусы, льготы, а также при предоставлении отсрочки или рассрочки ставить на учет запасы по стоимости, указанной в первичных документах без дисконтирования (п. 17 ФСБУ 5/2019). Кроме того, ФСБУ 5/2019 допускает упрощенный вариант определения фактической себестоимости запасов в случае оплаты неденежными средствами (п. 14 ФСБУ 5/2019).

Применение упрощенных способов учета позволит организациям отражать запасы на отчетную дату по фактической себестоимости без уменьшения ее на сумму резерва под обесценение (п. 32 ФСБУ 5/2019).

## Переход на новый стандарт

Переход на нормы ФСБУ 5/2019 можно осуществить по выбору организации: ретроспективно или перспективно. Выбранный способ необходимо раскрыть первой бухгалтерской отчетности, составленной с применением ФСБУ 5/2019 (п.п. 47, 48 ФСБУ 5/2019).

При ретроспективном переходе следует (п. 15 ПБУ 1/2008):

- скорректировать остатки по счетам учета запасов, нераспределенной прибыли и другим связанным счетам;
- при составлении бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 5/2019 пересчитать сравнительные показатели за два предыдущих года, которые отражаются в этой отчетности.

На 1 января 2021 года надо скорректировать состав и стоимость запасов, а также сумму резерва. Корректировки, связанные с изменением доходов или расходов периодов, предшествующих периоду первого применения ФСБУ 5/2019, будут отнесены на счет 84 (п. 15 ПБУ 1/2008).

Переход на ФСБУ 5/2019 перспективно предполагает применение новых правил учета только в отношении операций, возникающих после 1 января 2021 года. Однако активы, имеющиеся на балансе организации по состоянию на 31 декабря 2020 года, надо классифицировать по новым правилам в январе 2021-го. Например, если спецодежду правомерно учитывали по правилам ПБУ 5/01 в составе МПЗ, но она не относится к запасам по ФСБУ 5/2019, ее надо перенести на счет 01 без ретроспективного пересчета показателей отчетности за прошлые периоды.

## Заключение

Реформирование бухгалтерского учета, появление и вступление в силу новых федеральных стандартов должно привести к сближение национальной практики учета с требованиями МСФО.

Первым серьезным испытанием для российского бухгалтера станет ФСБУ 5/2019 "Запасы". На очереди ФСБУ 6/2020 "Основные средства", ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды", которые станут обязательны для применения, начиная с отчетности за 2022 год. Применение новых правил учета направлено на предоставление заинтересованным пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности достоверной информации о финансовом состоянии организации.

**Еще по теме**

Обзор

С 2021 года компании должны учитывать запасы по новым правилам

*ООО ИПЦ «Консультант+Аскон».*
*Тел.: (812) 703-38-34*
*e-mail: navigator@ascon.spb.ru*
*сайт: www.ascon-spb.ru*

*При подготовке обзора «Аскон Навигатор» используется справочно-правовая система КонсультантПлюс.*
*Перепечатка материалов разрешается только с письменного согласия ООО ИПЦ «Консультант+Аскон».*