

Учет запасов по новому федеральному стандарту

Э. С. Дружиловская,
кандидат экономических наук,
Национальный исследовательский
Нижегородский государственный
университет
им. Н. И. Лобачевского

Со следующего года вступает в силу Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы", который устанавливает новые правила бухгалтерского учета запасов. Проанализируем основные регламентации документа с использованием примеров.

Действие стандарта распространяется не только на материально-производственные запасы, как нормы ПБУ 5/01, а на все запасы, включая незавершенное производство. Отметим, что ФСБУ 5/2019 вводит определение запасов, согласно которому последними являются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение не более 12 месяцев.

Следующим нововведением ФСБУ 5/2019 является установление требования оценки ряда запасов по справедливой стоимости. Она предусмотрена ФСБУ 5/2019 для следующих запасов:

- приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично денежными средствами;
- полученных безвозмездно;
- продукции сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товаров, торгуемых на организованных торгах.

В последнем случае оценка по справедливой стоимости указанной продукции и товаров является правом, а не обязанностью организации. Если организация принимает решение об оценке по справедливой стоимости данных запасов при их первоначальном признании, то на отчетную дату такие активы также должны оцениваться по справедливой стоимости.

В первых двух из названных случаев применение справедливой стоимости для оценки при признании запасов требуется в обязательном порядке. При этом для первого из указанных случаев в ФСБУ 5/2019 установлены следующие особенности. Оценкой при признании запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично денежными средствами, считается (в части оплаты денежными средствами) справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг. Если такую стоимость невозможно определить, то для указанных целей используется справедливая стоимость запасов. Если и последнюю определить невозможно, то для названных целей применяется балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг (примеры 1–3).

В отношении организаций, имеющих право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную финансовую отчетность (организаций с упрощенным учетом), в ФСБУ 5/2019 содержатся следующие уточнения.

Такие организации вправе определять оценку при признании названных запасов (в части оплаты денежными средствами) как сумму балансовой стоимости передаваемых активов, фактических затрат, поне-

Формирование справедливой стоимости запасов в российском бухгалтерском учете должно осуществляться согласно международным регламентам

Нововведением ФСБУ 5/2019 является определение оценки при признании запасов, приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа

сенных на выполнение работ, оказание услуг, вне зависимости от возможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг, приобретаемых запасов (примеры 4, 5).

Отметим, что в ФСБУ 5/2019 не представлено определение справедливой стоимости и не установлены правила ее расчета. Вместо этого стандарт содержит ссылку на правила МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости". Таким образом, формирование справедливой стоимости запасов в российском бухгалтерском учете должно осуществляться согласно международным регламентациям.

Следующим нововведением ФСБУ 5/2019 является определение оценки при признании запасов, приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа. Если период платежа превышает 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, то в оценку при признании запасов включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается по правилам, аналогичным порядку, установленному ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам". Правила

ПРИМЕР 1

Организация получила материалы в обмен на другие материалы. Справедливая стоимость переданных материалов – 20 000 руб., полученных – 22 000 руб., балансовая стоимость переданных материалов – 21 000 руб.

Организация должна использовать для оценки при признании полученных материалов справедливую стоимость переданных материалов, т. е. 20 000 руб. ■

ПРИМЕР 2

Организацией получены товары в обмен на нематериальный актив. Справедливая стоимость товаров – 30 000 руб., балансовая стоимость нематериального актива – 35 000 руб., его справедливую стоимость определить невозможно.

Оценка при признании названных товаров должна быть определена на основе их справедливой стоимости, т. е. 30 000 руб. ■

ПРИМЕР 3

Организация приобрела объект незавершенного производства в обмен на нематериальный актив. Первоначальная стоимость последнего составляет 579 000 руб., накопленная амортизация – 134 000 руб. Справедливую стоимость указанных активов опре-

делить невозможно. Организация должна определить оценку при признании объекта незавершенного производства на основе балансовой стоимости переданного в обмен нематериального актива, т. е. 445 000 руб. (579 000 – 134 000) ■

оценки при признании названных запасов пояснены на примере 6.

Еще одним нововведением ФСБУ 5/2019 является установление регламентаций по формированию себестоимости запасов, в качестве которых признаются материальные ценности, остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации,

реконструкции внеоборотных активов. Затратами, включаемыми в себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин:

- стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные или созданные организацией в рамках обычного операционного цикла;
- сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с

ПРИМЕР 4

Организация с упрощенным учетом приобрела объект незавершенного производства в обмен на оборудование. Первоначальная стоимость оборудования – 260 000 руб., накопленная амортизация – 150 000 руб.

Организация решила воспользоваться предоставленным ФСБУ 5/2019 упро-

щенным вариантом определения оценки при признании запасов. В результате оценка при признании объекта незавершенного производства определяется организацией на основе балансовой стоимости переданного в обмен оборудования, т. е. 110 000 руб. (260 000 – 150 000 руб.) ■

ПРИМЕР 5

Организация, имеющая право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, получила материалы в обмен на финансовые вложения. Справедливая стоимость финансовых вложений – 8 000 руб., их балансовая стоимость – 10 000 руб.

Организация решила не применять разрешенный ФСБУ 5/2019 упрощенный способ оценки запасов. В результате оценка при признании материалов определяется на основе справедливой стоимости переданных финансовых вложений, т. е. 8 000 руб. ■

ПРИМЕР 6

Организация купила материалы на условиях отсрочки платежа на три года за 80 000 руб. При отсутствии отсрочки она заплатила бы 63 000 руб.

Следовательно, в оценку при признании материалов необходимо включить 63 000 руб. (а не 80 000 руб.). Раз-

ница между суммой, включенной в оценку при признании материалов, и суммой, которая должна быть перечислена в условиях отсрочки платежа, равная 17 000 руб. (80 000 – 63 000), в течение трех лет будет признаваться в качестве прочих расходов ■

демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

Данные правила проиллюстрированы на примерах 7 и 8.

ФСБУ 5/2019 установил требование включения в себестоимость запасов величины возникшего в связи с их приобрете-

нием или созданием оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды. При этом в ФСБУ 5/2019 не содержатся регламентации в отношении определения указанной величины оценочного обязательства. Данную величину следует определять на основе предусмотренных в ПБУ 8/2010 правил формирования величины оценочно-

ПРИМЕР 7

При разборке оборудования получены материалы. Стоимость, по которой учитываются аналогичные материалы, приобретенные организацией в рамках обычного операционного цикла, составляет 36 000 руб. Первоначальная стоимость оборудования составляла 760 000 руб., сумма накопленной амортизации – 740 000 руб. Затраты на разборку оборудования – 11 000 руб.

Материалы должны быть оценены при их признании на основе наименьшей из:

- стоимости аналогичных приобретенных материалов, а именно 36 000 руб.;
- балансовой стоимости разбираемого оборудования, увеличенной на сумму затрат на его разборку, т. е. 31 000 руб. (760 000 – 740 000 + 11 000).

Наименьшей из данных величин является балансовая стоимость оборудования, увеличенная на сумму затрат на его разборку, т. е. 31 000 руб., которая и должна быть использована для определения оценки при признании материалов ■

ПРИМЕР 8

Организация разобрала сооружение и получила материалы от разборки. Стоимость, по которой учитываются аналогичные материалы, приобретенные организацией при обычной деятельности, составляет 24 000 руб. Первоначальная стоимость сооружения составляла 950 000 руб., сумма накопленной амортизации – 810 000 руб. Затраты на разборку оборудования составили 18 000 руб. Затраты на приведение материалов от разборки в состояние, необходимое для использования, – 6 000 руб.

Материалы должны быть оценены при их признании на основе наименьшей из: стоимости аналогичных приобретенных материалов (24 000 руб.) и балансовой стоимости разбираемого сооружения, увеличенной на сумму затрат на его разборку, и затрат на приведение материалов в состояние, необходимое для использования, т. е. 164 000 руб. (950 000 – 810 000 + 18 000 + 6 000).

В итоге оценка материалов будет определена на основе стоимости аналогичных приобретенных материалов, т. е. 24 000 руб. ■

Организации с упрощенным учетом вправе оценивать запасы на отчетную дату по фактической себестоимости

го обязательства, в том числе если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, то такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины.

Еще одним важным нововведением ФСБУ 5/2019 является значительное расширение состава расходов, которые не должны признаваться в оценке запасов, это:

- расходы, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения или создания запасов (примеры 9, 10);
- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением или созданием запасов;
- иные расходы, осуществление которых не является необходимым для приобретения или создания запасов.

Представленный состав расходов, не включаемых в оценку запасов, является открытым, и организации необходимо в кон-

кретной ситуации самостоятельно определять, какие расходы относятся к названным ранее иным расходам, осуществление которых не является необходимым для приобретения или создания запасов.

Отметим, что в ФСБУ 5/2019 термин "общехозяйственные расходы" заменен на термин "управленческие расходы", очевидно, что это сделано для приведения терминологии в соответствие с названием одноименной статьи Отчета о финансовых результатах.

Следующие нововведения ФСБУ 5/2019 касаются оценки запасов после признания. Стандарт устанавливает требования оценки на отчетную дату запасов коммерческой организации, а также запасов, используемых в приносящей доход деятельности некоммерческой организации, напрямую по наименьшей из:

- фактической себестоимости;
- чистой стоимости продажи запасов.

Организации с упрощенным учетом вправе оценивать запасы на отчетную дату по фактической себестоимости. По ней на отчетную дату оцениваются и запасы некоммерческой организации, используемые в целях, ради которых она создана.

ПРИМЕР 9

На складе организации хранится полностью готовая к продаже продукция. Расходы на хранение составляют 47 000 руб. Поскольку указанные расходы не являются частью технологии подготовки названной продукции к продаже, они не должны включаться в ее себестоимость ■

ПРИМЕР 10

Применяемая организацией технология производства продукции предполагает выдержку продукции в течение трех месяцев в специализированных помещениях для хранения. Затраты на хранение составляют 15 000 руб. Поскольку данные затраты являются частью технологии подготовки продукции к потреблению, их следует включить в ее себестоимость ■

В случае обесценения запасов организация создает резерв под обесценение в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи

В отличие от организаций с упрощенным учетом, оценка запасов некоммерческих организаций по фактической себестоимости на отчетную дату является не правом, а обязанностью.

Названная чистая стоимость продажи запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019 определяется как предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и ее осуществления (пример 11).

ПРИМЕР 11

Предполагаемая цена, по которой организация может продать готовую продукцию, – 150 000 руб., расходы на ее продажу – 10 000 руб. Следовательно, чистая стоимость продажи готовой продукции составит 140 000 руб. (150 000 – 10 000) ■

В отношении определения чистой стоимости продажи запасов, отличных от готовой продукции и товаров, ФСБУ 5/2019 вводит следующее уточнение. За указанную стоимость таких запасов принимается величина, равная приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются эти запасы. Если определение указанной величины является затруднительным, то за чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, товаров, может быть принята цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату.

В соответствии с ФСБУ 5/2019 превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи считается их обесценением. Признаками обесценения запасов могут быть, в частности:

- их моральное устаревание;
- потеря ими своих первоначальных качеств;
- снижение их рыночной стоимости;
- сужение их рынков сбыта и др.

В случае обесценения запасов организация создает резерв под обесценение в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи. Балансовой стоимостью запасов считается их фактическая себестоимость за вычетом данного резерва.

В Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций отсутствует счет для учета резервов под обесценение запасов, но предусмотрен счет 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей". Полагаем, что при введении в действие ФСБУ 5/2019 указанный счет будет переименован в "Резервы под обесценение запасов".

Если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, продолжает снижаться, то их балансовая стоимость уменьшается до их чистой стоимости продажи посредством увеличения резерва под обесценение. Если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, повышается, то балансовая стоимость таких запасов увеличивается до их чистой стоимости продажи посредством восстановления ранее созданного резерва (но не выше их фактической себестоимости). Величина обесценения запасов признается расходом периода, а величина восстановления резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов. Представленные правила пояснены на примерах 12–14.

ПРИМЕР 12

На отчетную дату фактическая себестоимость запасов составляет 60 000 руб., а чистая стоимость их продажи – 40 000 руб., т. е. имеет место снижение их реальной стоимости. Необходимо создать резерв под обесценение запасов на сумму, равную 20 000 руб. (60 000 – 40 000). В бухгалтерском балансе оценка данных запасов составит 40 000 руб. (60 000 – 20 000) и будет равна чистой стоимости их продажи.

В следующем отчетном периоде названные запасы еще не проданы, а их чистая стоимость продажи составила 30 000 руб. Следовательно, необходимо увеличить резерв под обесценение запасов на сумму, равную 10 000 руб. (40 000 – 30 000). В бухгалтерском балансе указанные запасы будут отражены в оценке 30 000 руб. (60 000 – 20 000 – 10 000), что будет соответствовать новой чистой стоимости их продажи ■

ПРИМЕР 13

Фактическая себестоимость запасов на отчетную дату составила 70 000 руб., а их чистая стоимость продажи – 62 000 руб. Создан резерв под обесценение запасов на сумму 8 000 руб. (70 000 – 62 000). В балансе запасы будут оценены в 62 000 руб. (70 000 – 8 000), т. е. по чистой стоимости продажи.

Запасы еще не проданы в следующем отчетном периоде, их чистая стои-

мость продажи 63 000 руб. Организации необходимо увеличить балансовую стоимость данных запасов до их чистой стоимости продажи посредством восстановления ранее созданного резерва на сумму 1 000 руб. (63 000 – 62 000). В бухгалтерском балансе запасы будут отражены в оценке 63 000 руб. (70 000 – 8 000 + 1 000), т. е. по чистой стоимости продажи ■

ПРИМЕР 14

На отчетную дату фактическая себестоимость запасов 50 000 руб., их чистая стоимость продажи 44 000 руб. Необходимо создать резерв под обесценение запасов на сумму 6 000 руб. (50 000 – 44 000). В бухгалтерском балансе запасы будут отражены в оценке 44 000 руб. (50 000 – 6 000), что будет соответствовать чистой стоимости продажи.

В следующем отчетном периоде указанные запасы еще не проданы, их чистая стоимость продажи 53 000 руб. Необ-

ходимо увеличить балансовую стоимость запасов до их чистой стоимости продажи посредством восстановления ранее созданного резерва, но не выше их фактической себестоимости, т. е. довести балансовую стоимость до 50 000 руб. Сумма восстановления резерва под обесценение запасов составит 6 000 руб. В бухгалтерском балансе запасы будут отражены в оценке 50 000 руб. (50 000 – 6 000 + 6 000), т. е. по их фактической себестоимости ■

Литература

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 5/2019 "Запасы": утвержден приказом Минфина России от 15.11.19 № 180н // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".