

account+or

Учёт запасов

28.10.2021

Денис Майоров

Старший налоговый консультант, старший аудитор

Денис Майоров, старший налоговый консультант, старший аудитор

Новые правила учёта резерва под обесценение и другие изменения в учете запасов

1. Порядок применения стандарта ФСБУ 5/2019
2. Определение и условия признания запасов
3. Оценка запасов
4. Резерв под снижение стоимости запасов
5. Особенности оценки отдельных видов запасов
6. Раскрытие информации

1. Порядок применения стандарта ФСБУ 5/2019

Стандарт не применяется:

- организациями бюджетной сферы

Стандарт могут не применять:

- микропредприятия, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая БФО;
- все организации в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд.

Стандарт применяется:

- начиная с отчетности за 2021 год;
- досрочно по желанию организации.

1. Порядок применения стандарта ФСБУ 5/2019

С 1 января 2021 утрачивают силу:

- приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01;
- приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов»;
- приказ Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 2002 N 135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды».

1. Порядок применения стандарта ФСБУ 5/2019

Последствия изменения учетной политики

Организация должна выбрать способ начала применения стандарта:

- ретроспективно (если бы стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни);
- перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).

Информацию о способе начала применения стандарта нужно раскрыть в первой отчетности, составленной с применением ФСБУ 5/2019

2. Определение и условия признания запасов



Определение запасов

ФСБУ 5/2019 (стало)

Запасы – активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, или используемые в течение не более 12 месяцев

ПБУ 5/01 (было)

Запасы – активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и пр. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд организации.

2. Определение и условия признания запасов



Условия признания запасов (одновременные):

- 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.

С момента, когда одновременно соблюдаются условия признания, запасы подлежат принятию к учету и отражению в бухгалтерской отчетности

2. Определение и условия признания запасов



Состав запасов

- сырье и материалы, инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка, тара и пр., используемые при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- готовая продукция;
- товары, приобретенные у других лиц;
- готовая продукция и товары, переданные другим лицам до признания выручки от их продажи
- незавершенное производство;
- объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные для продажи в ходе обычной деятельности организации.

2. Определение и условия признания запасов



Разграничение запасов и основных средств

ФСБУ 5/2019

Запасы – активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев

ФСБУ 6/2020 (обязателен с 2022)

Основные средства – активы, способные приносить экономические выгоды, имеющие материально-вещественную форму, предназначенные для использования в ходе обычной деятельности в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев

2. Определение и условия признания запасов



Добавлены условия прекращения признания запасов

Прекращение признания запасов необходимо осуществлять (п. 41 ФСБУ 5/2019):

- одновременно с признанием выручки от их продажи;
- при выбытии в случаях, отличных от продажи;
- при возникновении обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступление экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов;
- при возникновении обстоятельств, в связи с которыми некоммерческая организация не может использовать запасы в целях своей деятельности.

3. Оценка запасов



Виды применяемых оценок

Фактическая себестоимость – фактические затраты на приобретение запасов, приведение их в состояние, необходимое для потребления, продажи или использования

Справедливая стоимость – цена, по которой была бы осуществлена обычная сделка между участниками рынка с целью продажи актива или передачи обязательства на дату оценки в текущих рыночных условиях (МСФО (IFRS) 13)

Чистая стоимость продажи – предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом затрат, нужных для их производства, подготовки к продаже и продажи

Балансовая стоимость – фактическая себестоимость за вычетом резерва под обесценение

3. Оценка запасов



Оценка при признании

Запасы признаются в БУ по фактической себестоимости, которая включает:

- уплачиваемые поставщикам суммы;
- затраты на заготовку и доставку до места их потребления (продажи, использования);
- затраты по доведению запасов до состояния пригодности к использованию;
- величину связанного с запасами оценочного обязательства по демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды;
- проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива-запаса;
- иные затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов.

3. Оценка запасов



Оценка при признании

Суммы, уплачиваемые поставщикам корректируются:

- на все скидки, уступки, вычеты, премии и льготы вне зависимости от формы их предоставления;
- на наценки в связи с покупкой на условиях отсрочки (рассрочки) оплаты на срок более 12 месяцев или иной установленный организацией срок.

При этом наценка учитывается в порядке аналогичном порядку, установленному Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), т.е. в составе процентов.

3. Оценка запасов



Последующая оценка

Запасы должны оцениваться по наименьшей из:

- фактической себестоимости запасов;
- чистой стоимости продажи запасов.

Превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи признается обесценением запасов

Исключения:

- организации, применяющие упрощенные способы учета, вправе оценивать запасы по фактической себестоимости без формирования резерва под обесценение (п. 32 ФСБУ 5/2019)
- некоммерческие организации должны оценивать запасы, используемые в целях, ради которых они созданы, по фактической себестоимости (п. 33 ФСБУ 5/2019)

4. Резерв под снижение стоимости запасов



Порядок формирования резерва

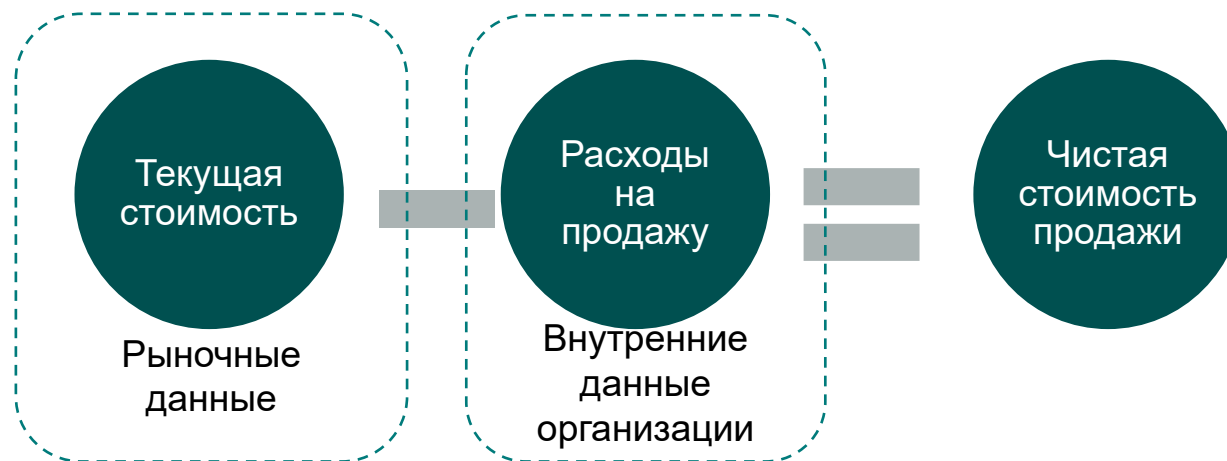
ФСБУ 5/2019 (п. 25) (стало)

Резерв под обесценение запасов образуется на величину положительной разницы между фактической себестоимостью запасов и возможной стоимостью продажи за вычетом расходов, необходимых для производства и подготовки к продаже, а также расходов на осуществление продажи запасов

ПБУ 5/01 (п. 25) (было)

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости

4. Резерв под снижение стоимости запасов



Рыночные данные о чистой стоимости продажи:

- цены продаж за предыдущие периоды;
- цены продаж после отчетной даты;
- цены продаж по неотгруженным заказам;
- цены текущих прайс-листов новых товаров и пр.

Внутренние данные: степень готовности, нормативная (плановая) себестоимость, уровень расходов на продажу и пр.

4. Резерв под снижение стоимости запасов



Порядок расчета и формирования резерва

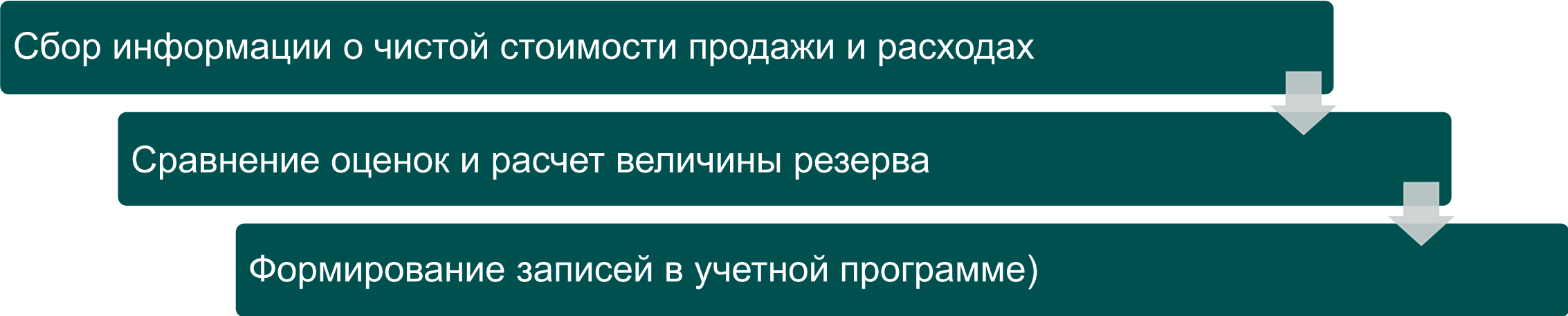


Таблица оценки обесценения запасов (резерва)

Товар	Фактическая (учетная) себестоимость	Чистая стоимость продажи (текущая цена)	Расходы на доработку и продажу	Чистая стоимость продажи за вычетом расходов	Величина обесценения
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)-(4)	(6)=(2)-(5), если >0
А	100	80	10	70	30
Б	80	100	10	90	-

4. Резерв под снижение стоимости запасов



Признаки обесценения

Расчет стоимости продажи запасов за вычетом расходов, необходимых для последующей их реализации по всем номенклатурным позициям –достаточно трудоемкая задача. И видимо поэтому в стандарт включены признаки обесценения:

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

Можно также использовать иные показатели:

- рентабельность продаж отдельных запасов;
- валовая рентабельность отдельных запасов в сравнении с долей коммерческих расходов и пр.

4. Резерв под снижение стоимости запасов



Порядок формирования резерва

ФСБУ 5/2019 (п. 31) (стало)

Величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение

Величина восстановления резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в связи с продажей запасов

Методические указания по БУ МПЗ (п. 20) (было)

Начисление резерва под снижение стоимости запасов отражается в бухгалтерском учете по счету «прочие доходы и расходы». Начисленный резерв списывается на увеличение финансовых результатов (счет «прочие доходы и расходы») по мере отпуска относящихся к нему запасов

5. Особенности оценки отдельных запасов



«Биологические активы» и товары, торгуемые на организованных торгах

Оценка при признании (п. 19 ФСБУ 5/2019)

Продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, торгуемые на организованных торгах, допускается оценивать при признании по справедливой стоимости

Последующая оценка (п. 34 ФСБУ 5/2019)

Продукция сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, торгуемые на организованных торгах, оцениваемые при признании по справедливой стоимости, на отчетные даты также должны оцениваться по справедливой стоимости

Ранее не было отдельных видов оценок для таких запасов.

5. Особенности оценки отдельных запасов



Запасы, полученные при ликвидации ВОА

ФСБУ 5/2019 (п. 16) (стало)

Фактическая себестоимость запасов, остающихся от выбытия или в процессе содержания, ремонта ВОА - наименьшая из величин:

- стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла;
- сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат на демонтаж, разборку объектов, извлечение мат. ценностей и приведение их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

ПБУ 5/01 (п. 9) (было)

Фактическая себестоимость МПЗ, остающихся от выбытия ОС и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости

5. Особенности оценки отдельных запасов



Чистая стоимость продажи запасов, отличных от товаров и готовой продукции

ФСБУ 5/2019 (п. 29)

За чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции товаров, принимается величина, равная приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются указанные запасы

В случае если определение указанной величины является затруднительным, 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

5. Особенности оценки отдельных запасов



Затраты в незавершенном производстве и готовая продукция (п. 23, 24 ФСБУ 5/2019)

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты:

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

Затраты, включаемые в фактическую себестоимость:

- прямые;
 - косвенные
- определяются организацией самостоятельно

5. Особенности оценки отдельных запасов



Затраты в незавершенном производстве и готовая продукция (п. 26 ФСБУ 5/2019)

В фактическую себестоимость НЗП и ГП не включаются:

- сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины;
- затраты, в связи с чрезвычайными ситуациями;
- обесценение других активов;
- управленческие расходы, если не связаны на прямую с производственной деятельностью;
- расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии;
- расходы на рекламу и продвижение продукции;
- иные затраты, которые не являются необходимыми для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

5. Особенности оценки отдельных запасов



Затраты в незавершенном производстве и готовая продукция (п. 26 ФСБУ 5/2019)

При единичном производстве продукции НЗП отражается по фактически произведенным затратам. В массовом и серийном производстве допускается оценивать НЗП и ГП:

- в сумме прямых затрат без включения косвенных;
- 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. Они подлежат регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства

6. Раскрытие информации



Дополнительные раскрытия по ФСБУ 5/2019 в сравнении с требованиями ПБУ 5/01:

- балансовая стоимость, фактическая себестоимость и обесценение, движение запасов
- в случае восстановления ранее созданного резерва под обесценение причины, которые привели к увеличению чистой стоимости продажи запасов;
- балансовая стоимость запасов, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации, и запасов в залоге;
- авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией с приобретением, созданием, переработкой запасов.

Информация должна приводиться в бухгалтерской отчетности в разрезе видов запасов

Спасибо за внимание!

a+

115114 Москва

1й Дербеневский пер. д.5

+7 495 788 00 05

196006 Санкт-Петербург

Лиговский пр. 266 стр.1

+7 812 325 82 94

info@accountor.ru

accountor.com

account⁺or