

БУХГАЛТЕРСКОЕ ПРИЛОЖЕНИЕ

№ 2 | 2021



Как применять новый стандарт бухучёта «Запасы» с 2021 года

ДЛЯ КОГО ВЫПУЩЕН НОВЫЙ ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»

Федеральный стандарт 5/2019 утвержден приказом Минфина от 15.11.2019 № 180н. Бухгалтеры должны начать работать на основании новых положений в обязательном порядке с 1 января 2021 года.

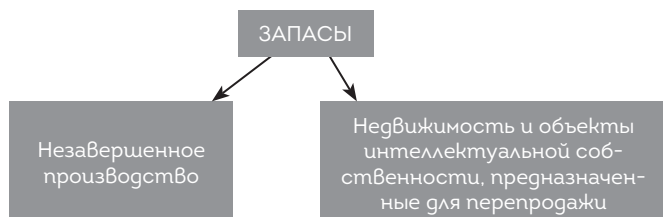
Выполнять требования, заложенные в стандарте, придется всем организациям, ведущим бухгалтерский учет и составляющим отчетность в соответствии с отечественным законодательством. Исключение предусмотрено лишь для организаций, осуществляющих деятельность в бюджетной сфере.

Малые предприятия, которым закон № 402-ФЗ разрешил вести учет по упрощенным правилам, смогут сами выбирать, применять им нормы стандарта в работе или нет.

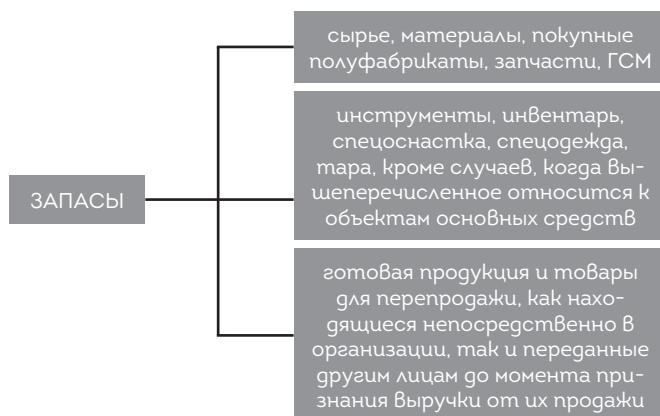
ЧТО ОТНОСИТСЯ К ЗАПАСАМ СОГЛАСНО ФСБУ 5/2019

Для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев.

Это понятие по сравнению с тем, что давало ПБУ 5/01, расширено за счет включения в перечень новых элементов:



Перечень запасов по ФСБУ 5/2019 большой. Но их можно распределить в 3 большие группы по объединяющим признакам.



Стандарт не распространяется на:

- финансовые активы, включая предназначенные для продажи;
- материальные ценности других лиц, находящиеся у организации в связи с оказанием ею этим лицам услуг по закупке, хранению, транспортировке, доработке, переработке, сервисному обслуживанию, продаже по агентским договорам, договорам комиссии, складского хранения, транспортной экспедиции, подряда, поставки;
- материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам.

КАК ИЗМЕНИЛИСЬ ПРАВИЛА ОЦЕНКИ

Основным новшеством федерального стандарта является то, что теперь запасы придется оценивать дважды – при поступлении и после признания. Причем в первом случае правила оценки различных видов запасов будут существенно отличаться друг от друга.

ОЦЕНКА ЗАПАСОВ ПРИ ПРИЗНАНИИ

Все запасы в учете нужно признавать по фактической себестоимости. А вот что будет формировать ее?

ЗАПАСЫ, ЗА ИСКЛЮЧЕНИЕМ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Для основной массы запасов фактическая себестоимость будет представлять собой суммы расходов, направленные на приобретение активов, их доставку, доведение до состояния, пригодного к использованию или продаже.

Если запасы получены безвозмездно или расчеты с их поставщиком осуществлены неденежными средствами, то запасы придется оценивать по справедливой стоимости. В первом случае – получаемых безвозмездно запасов. Во втором – передаваемого имущества. Определение указанной стоимости дает МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости».

Затраты, связанные с хранением, отныне не будут формировать фактическую себестоимость запасов, кроме случаев, когда хранение выступает одним из циклов технологического процесса.

НЕЗАВЕРШЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО И ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ

Фактическую стоимость указанных видов запасов формируют следующие затраты:

- материальные;
- на оплату труда;
- отчисления на соцнужды;
- амортизация.

В учете хозяйствующему субъекту необходимо разделить все затраты на прямые и косвенные. Порядок такого разделения лучше всего предусмотреть учетной политикой. Прямые затраты будут отнесены к конкретной продукции, а косвенные придется распределять по ее видам. Способы распределения также должны найти отражение в учетной политике.



НЮАНСЫ ПРИЗНАНИЯ ЗАПАСОВ ПРИ ПОСТУПЛЕНИИ

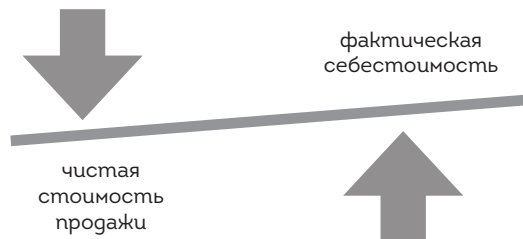
Для отдельных категорий хозяйствующих субъектов ФСБУ определяет нюансы признания запасов.

1. Организации, ведущие учет упрощенным способом, имеют право признавать ценности без учета скидок и условий отсрочки.
2. Розничные компании смогут признавать товары по продажной стоимости с отдельным учетом наценок.

3. У предприятий торговли средства, потраченные на заготовку и доставку товаров до центральных складов, учитываются в расходах на продажу.

ОЦЕНКА МПЗ ПОСЛЕ ПРИЗНАНИЯ

Для оценки запасов на отдельную дату должна использоваться наименьшая из следующих величин



Чистая стоимость продажи представляет собой цену за вычетом предполагаемых затрат на производство, подготовку к продаже и продажу запасов.

Превышение фактической себестоимости над чистой продажной стоимостью означает, что запасы обесценились. Обычно это происходит с течением времени, ввиду морального устаревания и т. д. В таком случае организация обязана создать резерв на сумму указанного превышения. Балансовая стоимость сформируется из фактической себестоимости запасов за минусом резерва.

Для организаций с упрощенным ведением учета создание резерва необязательно.

УЧЕТ ЗАПАСОВ ПО НОВЫМ ПРАВИЛАМ

Приказ Минфина РФ от 15.11.2019 г. No 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», зарегистрирован в Минюсте РФ 25.03.2020 г. No 57837.

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» применяется, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год.

Соответственно, с 1 января 2021 года утрачивают силу:

- приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. No 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01»;
- приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. No 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов»;
- приказ Минфина РФ от 26.12.2002 г. No 135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды».

Стандарт не применяется организациями бюджетной сферы.

В Информационном сообщении от 10.04.2020 г. No ИС-учет-27 Минфин РФ разъяснил, что цель ФСБУ 5/2019 – определить требования к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организаций.

ФСБУ 5/2019 разработан на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы», введенного в действие на территории РФ приказом Минфина РФ от 28.12.2015 г. No 217н.

ОСНОВНЫЕ НОВАЦИИ

1. Для целей бухгалтерского учета запасы определены как активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев (ранее – общее определение не формулировалось).
2. Уточнена сфера применения стандарта:
 - а) действие стандарта распространено на незавершенное производство (ранее – не распространялось);
 - б) стандарт не распространяется на материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам (ранее – распространялся). Это, однако, не означает, что некоммерческая организация не должна наладить и осуществлять надлежащий контроль наличия и движения таких ценностей;
 - в) организация вправе принять решение не применять стандарт в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд.
В этом случае затраты, которые в соответствии со стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходами периода, в котором были понесены (ранее – запасы, предназначенные для управленческих нужд, учитывались в общем порядке).
3. Установлены условия, одновременное соблюдение которых необходимо для признания запасов в бухгалтерском учете (ранее – условия не формулировались):
 - а) затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана);
 - б) определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина.
4. В качестве допустимой определена возможность последующего (после признания в бухгалтерском учете) изменения единиц учета запасов (ранее – не предусматривалось).
5. Установлен общий подход к определению затрат, включаемых в фактическую себестоимость запасов (ранее – общий подход не формулировался). 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.
6. Изменен порядок определения фактической себестоимости запасов:
 - а) приобретенных на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок.
Сумма, которую организация должна уплатить за такие запасы, рассчитывается путем дисконтирования (ранее – суммы, фактически уплаченные поставщику по договору);
 - б) приобретенных по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами.
Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты неденежными средствами), считается справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг (ранее – стоимость переданных или подлежащих передаче активов).
При этом справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенным в действие на территории РФ от 28.12.2015 г. No 217н;
 - в) полученных безвозмездно.
Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается справедливая стоимость этих запасов (ранее – исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету);
 - г) остающихся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемых в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов.
Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин: стоимости, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла, либо сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов (ранее – исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету).
В себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включаются расходы на их хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов (ранее – включались).
7. Установлены общие правила формирования фактической себестоимости незавершенного производства (ранее – такие правила устанавливались разными актами).
В частности, в фактическую себестоимость незавершенного производства (и соответственно готовой продукции) не включается сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины, иные затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (ранее – подлежали включению в фактическую себестоимость).
Стандартом не предусмотрена оценка незавершенного производства по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов (ранее – допускалась).
8. Организация вправе оценивать (при признании и далее) продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, торгуемые на организованных торгах, по фактической

себестоимости либо справедливой стоимости (ранее – только по фактической себестоимости).

9. Изменен порядок оценки запасов после признания. Запасы оцениваются на отчетную дату, как правило, по наименьшей из следующих величин: фактическая себестоимость запасов либо чистая стоимость продажи запасов (ранее – в установленных случаях по текущей рыночной стоимости (фактическая себестоимость за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей), а в остальных случаях – по фактической себестоимости). Данное правило обязательно для коммерческих организаций; некоммерческие организации применяют его при учете запасов, используемых в приносящей доход деятельности.
10. Изменен порядок восстановления резерва под обесценение запасов: величина восстановления относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в связи с продажей запасов (ранее – восстановление резерва под снижение стоимости материальных ценностей признавалось прочим доходом).
11. Запасы подлежат списанию при выбытии и при возникновении обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступления экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов (ранее – только при выбытии).
12. Уточнены требования к раскрытию информации о запасах в бухгалтерской отчетности организации, в частности, введено обязательное включение в бухгалтерскую отчетность сверки остатков запасов на начало и конец отчетного периода и движения запасов за отчетный период (в разрезе фактической себестоимости и обесценения).

УПРОЩЕННЫЕ СПОСОБЫ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ

ФСБУ 5/2019 предусмотрены следующие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета запасов для организаций, которые вправе применять такие способы:

- а) определение себестоимости приобретенных запасов в размере сумм, уплаченных и (или) подлежащих уплате (безо всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, равно как без дисконтирования в случае отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев);
- б) признание фактической себестоимостью запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, балансовой стоимости передаваемых активов, фактических затрат, понесенных на выполнение работ, оказание услуг;
- в) оценка запасов на отчетную дату по фактической себестоимости;
- г) признание затрат на приобретение запасов, предназначенных для управленческих нужд, расходами периода, в котором были понесены.

Кроме того, микропредприятия могут не применять ФСБУ 5/2019, а затраты, которые в соответствии со стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признавать расходами периода, в котором были понесены.

СПИСЫВАЕМ ЗАПАСЫ – ЧТО ОБНОВЛЕНО

Новый стандарт требует, чтобы запасы списывались в определенный момент времени. Это может быть:

- признание выручки от продажи;
- осуществление иного списания запасов;
- отсутствие перспективы экономических выгод от дальнейшего использования;
- невозможность использования в уставной деятельности – для некоммерческих организаций.

При этом в расходах должна быть отражена балансовая стоимость запасов. Для каждого из указанных случаев расходы будут учитываться отдельно.

Способы списания запасов остаются всё теми же, что действовали ранее и были закреплены в ПБУ 5:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых из поступивших в организацию запасов – метод ФИФО.

Выбранный способ нужно закрепить в учетной политике.

КАК ПРИМЕНЯТЬ ФСБУ 5/2019 С 1 ЯНВАРЯ 2021 Г.

Между положениями ранее применявшегося ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019 «Запасы» есть существенные различия, поэтому в учетной политике необходимо закрепить способ перехода:

Перспективный – положения начинают применяться только к тем фактам деятельности, которые свершились после внедрения стандарта, т. е. после 1 января 2021 года.

Ретроспективный – положения стандарта применяются не только к будущим, но и к прошлым периодам. В этом случае остатки по счетам учета пересчитываются согласно новым требованиям.

При выборе ретроспективного варианта перехода на новый стандарт корректировать показатели необходимо в корреспонденции со счетом 84.

Пример:

Дт	Кт	Содержание записи
84	10	Списание стоимости материальных ценностей, приобретенных ранее для управленческих нужд

ИТОГИ

С 01.01.2021 большая часть организаций должна ввести в свою работу нормы нового бухгалтерского стандарта ФСБУ 5/2019. Отчетность за 2021 год будет составляться в соответствии с ними. ФСБУ не применяется в бюджетной сфере, а «малыши» смогут выбрать, использовать или не использовать его в своей работе. Кроме того, сам стандарт предлагает организациям, ведущим учет упрощенным способом, различные послабления.

Замена старого ПБУ на новый ФСБУ привела к значительным изменениям в бухгалтерском учете запасов. Изменения затронули незавершенное производство, ранее не относившееся к понятию «запасы», оценку запасов, порядок их списания, правила раскрытия информации о запасах в отчетности.

О. И. Бизякина, руководитель Департамента финансов и учета, гл. бухгалтер ВЭП