

УДК 657.1

СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К УЧЕТУ ЗАПАСОВ

Катина И.Э.

к.э.н., доцент,

Петрозаводский государственный университет,

Петрозаводск, Россия

Аннотация

Статья посвящена актуальным на современном этапе вопросам бухгалтерского учета и оценки запасов. Начиная с отчетности за 2021 год, действует ФСБУ 5/2019. ФСБУ 5/2019 разработан в рамках поэтапного реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Запасы». В связи с введением нового стандарта были отменены ПБУ 5/01 и методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ, разработанные в 2001-2002 годах. В статье обобщены изменения по исследуемой теме.

Изучение темы основано на анализе материалов по вопросам оценки и учета запасов с использованием таких методов, как «двойная запись», «сравнение», «оценка».

Основное содержание исследования составляет обзор подходов к бухгалтерскому учету и оценке запасов, а именно: понятие категории «запасы», порядок формирования фактической себестоимости запасов; особенности ведения бухгалтерского учета запасов; процедура создания резервов переоценки; направления раскрытия информации о запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ключевые слова: запасы, оценка и учет запасов, резервы

MODERN APPROACHES TO INVENTORY ACCOUNTING

Katina I. E.

PhD, Associate Professor,

*Petrozavodsk State University,
Petrozavodsk, Russia*

Annotation

The article is devoted to current issues of accounting and valuation of stocks. Starting with the reporting for 2021, the FSBU 5/2019 is valid. FSBU 5/2019 was developed as part of a phased reform of Russian accounting in accordance with IFRS 2 «Inventories». In connection with the introduction of the new standard, RAS 5/01 and the guidelines on accounting of MEAs developed in 2001-2002 were abolished. The article summarizes the changes on the studied topic.

The study of the topic is based on the analysis of materials on valuation and inventory accounting using methods such as «double record», «comparison», «valuation».

The main content of the study is an overview of approaches to accounting and inventory valuation, namely, the concept of the category «stocks», the procedure for forming the actual cost of inventory; Features of inventory accounting Procedure for creating revaluation reserves directions of disclosure of information on reserves in accounting (financial) statements.

Keywords: inventory, valuation and inventory accounting, reserves

ПБУ 5/01[6], Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ [1, 2], действовавшие при составлении отчетности, начиная с 2002 года, утратили силу с 2021 года в связи со вступлением в силу ФСБУ 5/2019 [10].

Вступивший в силу стандарт более широко рассматривает вопросы учета запасов по сравнению с ПБУ 5/01 [6].

Определение

К запасам в соответствии с новым стандартом относятся:

- активы, учитываемые на счете 10/субсчета 1-8 [9, 10];

- активы, учитываемые на счете 10/ субсчета 9-11, в том случае, если данные активы являются объектами основными средствами [9, 10]. При

передаче в эксплуатацию организуется контроль над активами с использованием забалансового счета;

- активы, учитываемые на счетах 20, 21, 43, 41, 45 [9, 10].

К запасам могут не относиться активы, используемые в управленческих целях, с соответствующим раскрытием порядка учета в учетной политике и отчетности (Пример 1).

Пример 1. Из кассы под отчет выдана сумма в размере 500 руб. на приобретение канцелярских принадлежностей. В магазине за наличный расчет по товарному чеку № 22 приобретены следующие канцелярские принадлежности: одна пачка офисной бумаги по цене 252 руб.; две коробки скоб для степлера по цене 39,80 руб. Канцелярские принадлежности переданы в бухгалтерию.

Порядок учета показан в Таблице 1.

Таблица 1 – Фрагмент журнала регистрации

Краткое содержание фактов хозяйственной жизни	Корр. счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Из кассы под отчет выдана сумма	71	50	500
Приобретены канцелярские принадлежности и переданы в бухгалтерию	26	71	331,60

Ранее действующий порядок также можно использовать с соответствующим раскрытием информации в учетной политике и в отчетности.

Порядок учета показан в Таблице 2.

Таблица 2 – Фрагмент журнала регистрации

Краткое содержание фактов хозяйственной жизни	Корр. счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Из кассы под отчет выдана сумма	71	50	500
Приобретены канцелярские принадлежности	10	71	331,60
Переданы в бухгалтерию канцелярские принадлежности	26	10	331,60

Оценка при поступлении

Запасы принимаются по фактической себестоимости. Формирование фактической себестоимости производится следующим образом:

1. При приобретении материалов применяется порядок формирования фактической себестоимости запасов, за исключением возмещаемых налогов, сумм предварительной оплаты, представленный в ФСБУ 5/2019 [10, п. 11-12].

Кроме обычных расходов, акцент сделан на следующие составляющие себестоимости: сумма оценочного обязательства, связанного с переработкой запасов, улучшением окружающей среды, демонтажом; проценты при приобретении (создании) запасов, используемых для формирования первоначальной стоимости внеоборотных активов.

В случае покупки запасов при долгосрочной (другой периодичности в соответствии с учетной политикой) отсрочке (рассрочке) оплаты, фактическая себестоимость запасов будет равна сумме по предъявленным документам (номинальная стоимость). Разница между оговоренной суммой и номинальной стоимостью учитывается в соответствии с ПБУ 15/2008 [7].

2. Полученные запасы в счет вклада в уставный капитал организации принимаются по согласованной оценке, приравненной к справедливой стоимости.

3. При выпуске собственных долевых инструментов в целях увеличения капитала организации фактическая себестоимость равна номинальной оценке.

4. При безвозмездном получении запасов, при получении запасов по товарообменным операциям в фактическую себестоимость включается справедливая стоимость, определяемая с учетом требований МСФО (IFRS) 13 [4].

5. Оценка продукции собственного сельского (лесного, рыбного) хозяйства и товаров, выставленных на организованные торга, может производиться по фактической себестоимости или справедливой стоимости.

6. Запасы от выбытия, восстановления внеоборотных активов, принимаются по наименьшей сумме, исходя из обычной и балансовой стоимости.

7. В розничной торговле, как и ранее, могут применяться два метода учета товаров.

8. Запасы в пути, а также переданные в залог, принимаются к учету по предъявленным документам.

9. Затраты незавершенного производства и готовой продукции формируются в разрезе 5-и элементов.

Классификация затрат на прямые и косвенные, а также способ распределения косвенных расходов определяются организацией самостоятельно. Незавершенное производство в массовом и серийном производстве ранее можно было отражать четырьмя способами [8, п. 4]. В соответствии с ФСБУ 5/2019 [10] допускается два способа: а) сумма прямых затрат; б) сумма плановых затрат (нормативных затрат) с последующей корректировкой до фактической себестоимости. При единичном производстве порядок учета не изменился.

В себестоимость незавершенного производства не входят непроизводительные затраты, а также управленческие расходы [10, п. 26].

Списание общехозяйственных расходов, начиная с 01.01.2021г., производится на счет 90/2 [9]. Исключения могут составлять особенности списания при перспективном переходе на новый стандарт, а также списание расходов, непосредственно связанных с производственным процессом [10; п. 26, 47]. Непроизводительные затраты, начиная с 01.01.2021г., списываются на счет 91/2 [9]. Следует отметить, что в Плане счетов [9] указан прежний порядок учета расходов.

Последующая оценка

Оценочное значение определяется, если чистая стоимость запасов ниже фактической себестоимости. Порядок учета отражен в Таблице 3.

Таблица 3 – Фрагмент журнала регистрации

Краткое содержание фактов хозяйственной жизни	Корр. счета	
	Дебет	Кредит
Создан резерв на регулирующем (контрактивном) счете 14	91/2	14

Восстановлен резерв путем отнесения на уменьшение суммы расходов (сторно)	91/2	14
---	------	----

В Плане счетов [9] указан прежний порядок учета резерва.

Пример 2. На 31.12 на складе ООО «Норт» проводилась инвентаризация запасов. При этом выяснилось, что фактическая себестоимость запасов – 30 000 руб., а чистая – 20 000 руб.

Порядок учета показан в Таблице 4.

Таблица 4 – Фрагмент журнала регистрации

Краткое содержание фактов хозяйственной жизни	Корр. счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Сформировано оценочное значение на разницу между фактической себестоимостью и чистой стоимостью	91/2	14	10 000

В бухгалтерском балансе будут отражены запасы в размере 20 000 руб.

Методы оценки при отпуске и списании материалов

По сравнению с ПБУ 5 [6] изменений не произошло. При этом надо учитывать, что списание материалов, независимо от метода оценки, производится по фактической себестоимости. Ранее данный порядок был изложен в Методических указаниях [1].

Особенности бухгалтерского учета движения запасов

Общий порядок учета движения запасов не изменился. Следует отметить, что в связи с отменой Методических указаний по учету специальных активов [2], в настоящее время действует порядок, представленный в Таблице 5.

Таблица 5. Бухгалтерский учет специальных активов

Краткое содержание фактов хозяйственной жизни	Корр. счета	
	Дебет	Кредит
Акцептован счет поставщика за поступившие специальные активы	10/10	60
Принят НДС по счетам сторонних организаций	19	60
Предъявлена претензия поставщику на сумму недостач специальных активов при поступлении от поставщиков	76/2	60
Приняты специальные активы от подотчетного лица	10/10	71
Принят НДС по счетам сторонних организаций в случае приобретения специальных активов подотчетными лицами	19	71
Поступление в места хранения специальных активов собственной выработки	10/10	23
Поступление специальных активов от учредителей по согласованной оценке	10/10	75/1
Принята сумма восстановленного НДС по полученным специальным активам	19	83

Поступление специальных активов по договору дарения	10/10	98/2
Передача специальных активов в эксплуатацию	10/11	10/10
Списание стоимости специальных активов, переданных в эксплуатацию Отражение на забалансовом счете	20, 23 №	10/11
Списание стоимости специальных активов в результате продажи,	91/2	10/10
Списание с забалансового счета		№

Отражение в отчетности

Порядок отражения информации о запасах в отчетности представлен в Таблице 6. Действующий в настоящее время перечень пунктов расширен.

Таблица 6. Раскрытие информации в отчетности

ПБУ 5/01	ФСБУ 5/2019
<ul style="list-style-type: none"> - способы оценки МПЗ; - последствия изменений способов оценки МПЗ; - стоимость МПЗ, переданных в залог; - информация о размере и движении резервов под снижение стоимости МПЗ [6, п.25-27]. 	<p>В разрезе видов запасов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - способы оценки запасов; - последствия изменений способов оценки запасов; - стоимость запасов на начало и конец отчетного периода по данным баланса; - данные по начальным, конечным остаткам, движению запасов по фактической себестоимости и обесценению; - причины увеличения чистой стоимости запасов в случае восстановления резерва; - стоимость запасов, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации; - суммы авансов, предварительной оплаты, задатков, связанных с покупкой, созданием запасов. [10, п.45-46].

Обобщая вышерассмотренные вопросы по теме статьи, можно сделать следующие выводы. Отрицательными моментами введения ФСБУ 5/2019 [10] являются: 1) отмена методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ [1, 2]; 2) отсутствие подробных комментариев по применению стандарта в информационном сообщении от 10 апреля 2020 г. №ИС-учет-27 [5]; 3) отмена варианта распределения управленческих расходов между объектами учета [10, раздел III]; 4) проблемы, которые могут возникнуть в связи с применением профессионального суждения бухгалтера-аналитика по поводу ряда изменений. В качестве положительных аспектов можно выделить следующее: 1)

расширение перечня активов по сравнению с ПБУ 5/01[6]; 2) усиление принципа обоснованной оценки запасов.

Библиографический список:

1. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28 декабря 2001г. № 119н [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.garant.ru/12125771/> – (Дата обращения: 09.02.2021).
2. Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды: приказ Минфина России от 26 декабря 2002г. № 135н [Электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40859/ – (Дата обращения: 02.03.2021).
3. МСФО (IFRS) 2 «Запасы»: введен в действие приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.garant.ru/70107981/> – (Дата обращения: 25.03.2021).
4. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: введен в действие приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.garant.ru/70215348/> – (Дата обращения: 01.03.2021).
5. Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии: информационное сообщение Минфина России от 10.04.2020 № ИС-учет-27 [Электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_350069/ – (Дата обращения: 30.03.2021).
6. ПБУ 5 «Учет материально-производственных запасов»: приказ Минфина России от 09 июня 2001г. № 44н [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.garant.ru/12123639/> – (Дата обращения: 09.02.2021).
7. ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»: Минфина России от 06 октября 2008 г. №107н [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.garant.ru/12163098/> – (Дата обращения: 01.03.2021).
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина РФ 29 июля 1998г. № 34н – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/7b70e9f54dd9ecb5c00ddef784e94d3bfff84dae/ – (Дата обращения: 10.02.2021).
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина РФ от 31 октября 2000г. № 94н – URL: <https://www.garant.ru/actual/chart-account/> – (Дата обращения: 10.02.2021).
10. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: приказ Минфина России от 15 ноября 2019г. №180н [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/1333900/> – (Дата обращения: 09.02.2021).

Оригинальность 85%