

ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ НОВОГО ПОРЯДКА УЧЕТА ЗАПАСОВ

Ирина Анатольевна ЛИСОВСКАЯ ^{a*},
Наталья Геннадьевна ТРАПЕЗНИКОВА ^b

^a доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансового менеджмента, управленческого учета и международных стандартов финансовой деятельности, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС), Москва, Российская Федерация
lisovskaya_ia@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>
SPIN-код: 6105-3974

^b кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС), Москва, Российская Федерация
nata-trapeznikova@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 6316-6646

* Ответственный автор

История статьи:

Per. № 692/2020
Получена 07.12.2020
Получена в доработанном виде 14.12.2020
Одобрена 24.12.2020
Доступна онлайн 14.01.2021

УДК 657
JEL: M41

Аннотация

Предмет. В соответствии с положениями ФСБУ 5/2019 «Запасы», который вступает в силу в отношении финансовой отчетности с 2021 г., меняется порядок учета одноименной учетной категории – одного из важнейших видов активов каждой организации. Новый стандарт вводит комплекс новых положений, а также предусматривает ряд требований в части применения дисконтированных оценок и признания обесценения запасов. В связи с этим исследованы указанные нормативные положения, и на примерах показан практический подход к их выполнению.

Цели. Анализ ключевых положений ФСБУ 5/2019 «Запасы», допускающих неоднозначную трактовку, и разработка предложений по обоснованному практическому применению новаций нового стандарта.

Методология. В работе использовались системный анализ и логическое обобщение законодательных и нормативных документов и специальной литературы, рассматривающих исследуемые проблемы.

Результаты. На расчетных примерах показан порядок отражения операций по приобретению запасов на условиях длительной отсрочки платежа и оценки запасов после признания.

Область применения. Результаты исследования предназначены для научной и практической деятельности, обучения специалистов в области бухгалтерского учета и финансового управления, а

Ключевые слова: также для разработки предложений по совершенствованию методики российского учета, ориентированного на сближение с современной международной практикой.

запасы, оценка при признании запасов, долгосрочные отсрочки оплаты поставки, чистая стоимость продажи запасов, резерв под обесценение запасов

Выводы. Переход к применению ФСБУ 5/2019 требует внесения изменений в учетную политику организации и проведения подготовительной работы в связи с пересмотром ряда аспектов порядка учета запасов. В связи с этим целесообразно подготовить методические разъяснения по ряду сложных практических вопросов.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Практические аспекты применения нового порядка учета запасов // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 1. – С. 4 – 23.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.1.4>

Нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет российских организаций, пополнились новым учетным стандартом – ФСБУ 5/2019 «Запасы»¹, который подлежит применению, начиная с отчетности за 2021 г. Разработка и внедрение в практику этого стандарта является шагом, который наряду с ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства» обеспечивает комплексное сближение с методологией и практикой применения МСФО применительно к учету существенной для множества отечественных организаций категории – запасов. Вполне логично, что методологической основой ФСБУ 5/2019 является МСФО (IAS) 2 «Запасы».

С момента выхода новый стандарт привлек внимание специалистов и практиков. Появились комментарии и аналитические статьи, посвященные преимущественно сравнению норм ФСБУ 5/2019 и его предшественника – ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Так, например, в аналитическом обзоре группы компаний Бейкер Тилли² и других компаний³ постатейно перечислены основные отличия указанных стандартов. Обсуждение основных новаций ФСБУ 5/2019 проводится в работах В.А. Вуймо [1], Э.С. Дружиловской [2], М.А. Липиной [3], В.Ю. Никитиной [4], М. Снегиревой [5], Т.В. Спициной [6], Р.З. Субботиной [7] и других авторов. Регламентации по учету запасов с позиции ФСБУ 5/2019 и МСФО (IAS) 2 исследуют Т.А. Корнеева [8], И.В. Осипова, Р.Р. Хамзина [9],

¹ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/

² Калинин С., Симонова О. ФСБУ 5/2019 «Запасы» основные отличия от ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». URL: <https://bakertilly.ru/insights/fsbu-5-2019-zapasy-osnovnye-otlichiya-ot-pbu-5-01-uchet-materialno-proizvodstvennyh-zapasov>

³ Основные новации ФСБУ 5/2019 «Запасы».
URL: <http://www.ifrs-professional.com/osnovnye-novacii-fsbu-52019-zapasy>

О.А. Солдаткина [10, 11] и др. Практические комментарии по отдельным новеллам стандарта (изменению порядка учета спецодежды и инструментов, новых правил формирования стоимости незавершенного производства, себестоимости запасов и др.) даны в статьях СКБ «Контур»⁴ и др. Не менее интересны и авторские статьи, в которых обсуждаются отдельные теоретические и практические аспекты ФСБУ 5/2019: С.А. Верещагина [12], Л.И. Карповой [13], Т.С. Масловой, С.А. Кемаевой [14], А. Рабиновича [15], С.В. Языковой, Т.П. Алавердовой [16].

В ФСБУ 5/2019 нашел свое решение комплекс вопросов: уточнение состава запасов; установление единого подхода к оценке запасов, оплачиваемых неденежными средствами; закрепление модели учета запасов после признания (по наименьшей из величин – фактической стоимости и чистой стоимости продажи) и др. Следует отметить и другие существенные моменты: переход к терминологии МСФО в части применения терминов «признание», «оценка при признании» и иных в названиях отдельных разделов стандарта; уточнение названий конкретных МСФО, к которым следует обращаться для понимания сущности отдельных терминов (например, МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» – при упоминании этого термина), что важно для бухгалтеров, недостаточно знакомых с международными стандартами; переход к моделям учета, установленным в международной практике (наименьшая из фактической себестоимости или чистой цены продажи запаса) и др.

В то же время необходимо отметить, что отдельные положения стандарта нуждаются в уточнениях и разъяснениях.

1. Оценка запасов при признании

1.1. Оценка запасов, приобретаемых по договорам с долгосрочной отсрочкой оплаты поставки

Вызывает вопрос практическое выполнение п. 13 Стандарта в отношении определения себестоимости запасов, приобретаемых на условиях получения отсрочки/рассрочки, превышающей 12 месяцев. Ситуация, допускаемая стандартом в части «установленного организацией меньшего срока», на наш взгляд, маловероятна, в связи с чем расчет финансовых расходов по схеме «простых процентов», предлагаемый П.В. Яковенко [17], представляется излишним, а отнесение этих «процентов» в кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» неправомерным.

Вернемся к долгосрочным отсрочкам. Согласно указанному п. 13 «...в фактическую себестоимость запасов включается сумма денежных

⁴ Лавров А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: что нового в учете // Контур Журнал. 2020. Вып. 47.
URL: <https://kontur.ru/articles/5927>

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 в порядке, аналогичном порядку, установленному ПБУ «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)⁵.

Признание себестоимости запасов по цене «сегодняшнего дня» является вполне обоснованным. В этом случае на соответствующем счете (например, счете 10 «Материалы») должна быть признана стоимость приобретенного запаса, а затем (ежемесячно в течение каждого из последующих 12 и более месяцев) следует признавать финансовые расходы с учетом ставки дисконтирования и периода предоставленной отсрочки. Однако ПБУ 9/99 «Доходы организации»⁶ и ПБУ 10/99 «Расходы организации»⁷ не предусматривают корректировки сумм дебиторской и кредиторской задолженностей, связанных с предоставлением долгосрочных отсрочек, что прямо следует из текста (табл. 1).

Из приведенного текста непосредственно следует, что к учету доходы и расходы должны приниматься в номинальных суммах, ожидаемых к получению согласно условиям договоров. Как показывает практика, подход «что не запрещено, то разрешено» является крайне рискованным для понимания отдельных положений бухгалтерских стандартов.

Вместе с тем проблема отражения отложенных на длительный срок платежей не является новой. Так, в Толковании Р103 «Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей», которое представлено Фондом «НРБУ «Бухгалтерский методологический центр» еще в 2011 г., указано: «Если условиями договора предусмотрены отсрочки (рассрочки) оплаты дебиторской или кредиторской задолженности на срок, превышающий 12 месяцев, или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, то такая задолженность оценивается по приведенной стоимости...» (п. 8)⁸. В качестве приведенной стоимости следует признать стоимость запасов на дату приобретения, а затем, рассчитав ставку дисконтирования, довести приведенную кредиторскую

⁵ ФСБУ 5/2019 «Запасы». URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/18ae7e0209c0fcd71bb531b56fe671a1c9e61af4/

⁶ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н.

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/

⁷ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н.

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/

⁸ Толкование Р103 «Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей». (Принято Комитетом по толкованиям 26 ноября 2010 г., утверждено в итоговой редакции 10 января 2011 г.). (СПС «КонсультантПлюс»).

задолженность, возникшую у покупателя, до номинальной, указанной в договоре.

Для расчета ставки дисконтирования (Сд) Фонд «БМЦ» предложил формулу⁹:

$$C_d = ((НС / ПС)^{1/n} - 1) \cdot 100,$$

где НС – номинальная стоимость товара без НДС;

ПС – договорная стоимость товара;

n – количество периодов (в нашем случае – месяцев) до погашения.

Также следует упомянуть и позицию Минфина России: «...согласно пункту 8 ПБУ 15/2008 проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита)»¹⁰. В связи с тем, что с точки зрения ПБУ 15/2008 запасы не относятся к инвестиционным активам, финансовые расходы следует включать «в состав прочих расходов».

Рассмотрим такую ситуацию на примере.

Пример. 1 июля отчетного года ООО «Промстрой» по договору купли-продажи получило от поставщика – ООО «Промснаб» – кирпич. Согласно договору: (а) стоимость поставки составляет 144 000 руб., в том числе НДС – 24 000 руб.; (б) предоставленная отсрочка платежа – 12 месяцев. Стоимость кирпича на дату поставки без отсрочки платежа – 120 000 руб., включая НДС – 20 000 руб.

Отражение операций в учете:

1) расчет ежемесячной ставки дисконтирования для данных условий:

$$C_d = ((120\,000/100\,000)^{1/12} - 1) \cdot 100 = 1,531\%;$$

2) расчет финансовых расходов, подлежащих ежемесячному признанию по дебету счета 91.2 «Прочие расходы» (табл. 2);

3) выполнение бухгалтерских записей:

⁹ Там же.

¹⁰ Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год»: приложение к письму Минфина России от 06.02.2015 № 07-04-06/5027.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124540/

1 июля отчетного года: Дебет 10 «Материалы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 100 000 руб.;

31 июля отчетного года: Дебет 91.2 «Прочие доходы и расходы, субсчет «Прочие расходы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 1 531 руб.

Далее до окончания срока предоставленной отсрочки будут признаваться рассчитанные финансовые расходы (табл. 2). Таким образом, 30 июня года, следующего за отчетным, в учете ООО «Промстрой» будет сформирована кредиторская задолженность перед ООО «Промснаб» в сумме 120 000 руб., которую и следует оплатить.

НДС к вычету будет приниматься в стандартном порядке согласно положениям главы 21 НК РФ по следующим причинам.

1. Налоговая база по НДС при реализации товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров, исходя из цен... с учетом акцизов: для подакцизных товаров, согласно положениям п. 1 ст. 154 НК РФ¹¹ с учетом норм в отношении взаимозависимых лиц.
2. Проценты (то есть оплата изменения временной стоимости денег в пределах срока отсрочки) не являются объектом налогообложения и поэтому не увеличивают налоговую базу по НДС у поставщика, что подтверждается рядом писем Минфина России^{12, 13}, а также решениями судебных органов.

Следует отметить, что в МСФО (IAS) 2 «Запасы» предлагается более простая и понятная формулировка расчета финансовых расходов: «Если соглашение фактически содержит элемент финансирования, такой элемент, как разница между ценой покупки на условиях обычного торгового кредита и выплаченной суммой, признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении всего периода финансирования»¹⁴.

1.2. Оценка запасов, по которым возможно получение скидок

Согласно п. 12 ФСБУ 5/2019 формирование фактической себестоимости запасов должно осуществляться «...с учетом всех скидок, уступок, вычетов...». На наш взгляд, рассмотрение требует ситуация получения покупателем «ретроскидок», связанных с исполнением договорных условий

¹¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/

¹² Письмо Минфина России от 04.06.2015 № 03-07-05/32290.

¹³ Письмо Минфина России от 21.05.2015 № 03-07-05/29303.

¹⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193531/

(например, когда покупатель продал товар поставщика на установленную в договоре сумму в заданный период времени).

Поскольку точно определить будущий объем продаж невозможно (особенно в сегодняшних сложных экономических условиях), для выполнения п. 12 стандарта следует системно оценивать вероятность продаж заданного объема, которая и определит правомерность применения или неприменения скидок. Для этого, в свою очередь, необходимы:

- анализ договорных условий и динамики объема продаж по каждому отдельному поставщику, а в ряде случаев – по отдельным товарным позициям и обоснование оценки будущей динамики продаж, что потребует профессионального суждения бухгалтера;
- внесение соответствующих положений в учетную политику организации (с формированием приложений к ней, раскрывающих особенности расчета скидок по каждому отдельному поставщику).

Такой подход возможен, хотя он будет иметь, на наш взгляд, ограниченное применение. Мы разделяем позицию П.В. Яковенко, предлагающего применять такой подход только к тем поставщикам, в работе с которыми уже были получены скидки [17], и вероятность будущих «высоких» продаж велика. Применительно к остальным поставщикам целесообразно заключать рамочные договоры, согласно которым оперативные корректировки цены поставляемого ресурса с учетом закрепленного объема продаж будут применяться только для будущих периодов.

2. Оценка запасов после признания

2.1. Определение чистой стоимости продажи запасов

Одним из требований ФСБУ 5/2019, практическая реализация которого будет сопряжена с достаточным количеством вопросов, является оценка запасов после признания, которая имеет своей целью определение стоимости, по которой запасы будут отражены непосредственно в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Согласно п. 28 стандарта¹⁵, на каждую отчетную дату запасы коммерческой организации, а также используемые в приносящей доход деятельности запасы некоммерческой организации должны оцениваться по фактической себестоимости либо чистой стоимости их продажи в зависимости от того, какая из этих величин является наименьшей. При этом ФСБУ 5/2019 определяет понятие «чистая стоимость продажи запасов» как предполагаемую цену, «...по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их

¹⁵ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/

в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи»¹⁶.

Такой подход ФСБУ 5/2019 к оценке запасов после признания перекликается с положениями его международного аналога и направлен на реализацию принципа, изложенного в п. 28 МСФО (IAS) 2, согласно которому «активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования»¹⁷.

Понятию «чистая стоимость продажи» в международном учете соответствует термин «чистая возможная цена продажи», под которой 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)¹⁸. При этом разработчики международного стандарта акцентируют внимание на том, что чистая возможная цена продажи представляет собой стоимость, специфичную для организации (то есть отражающую особенности ведения ее бизнеса), и может отличаться от справедливой стоимости этих запасов за вычетом затрат на их продажу. Это утверждение в полной мере справедливо и в отношении чистой стоимости продажи запасов. Такое различие может иметь место, например, когда цена продажи запасов зафиксирована в договоре с покупателем и остается неизменной в течение периода действия договора, в то время как справедливая стоимость таких запасов, отражающая цену сделки по продаже этих запасов на основном (или наиболее выгодном) рынке, может существенно измениться в рамках этого временного периода.

Если фактическая себестоимость запасов превышает чистую стоимость их продажи (такая ситуация в ФСБУ 5/2019 квалифицируется как обесценение запасов), то себестоимость запасов уменьшается до чистой стоимости продажи с отнесением разницы на расходы периода. Фактически это означает, что в учете признается убыток от снижения стоимости запасов в том периоде, когда стало известно, что ожидаемый приток экономических выгод меньше фактической себестоимости запаса, то есть до фактического образования убытка от продажи.

ФСБУ 5/2019 запрещает прямое снижение стоимости запасов в случае их обесценения. Списание фактической себестоимости запасов до уровня чистой стоимости продажи реализуется через формирование резерва под

¹⁶ Там же.

¹⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193531/

¹⁸ Там же.

обесценение (п. 30 ФСБУ 5/2019)¹⁹. Стоимость запасов для целей отражения в бухгалтерском балансе («балансовая стоимость запасов», согласно терминологии ФСБУ 5/2019) определяется путем вычета такого резерва из фактической себестоимости. В последующем чистая стоимость продажи запасов анализируется на предмет ее возможного изменения. По результатам такого анализа может потребоваться дальнейшее снижение балансовой стоимости запасов или ее повышение (в пределах списанных ранее сумм) путем соответствующего увеличения или восстановления резерва под обесценение. Такой вывод следует из положений п. 30 ФСБУ 5/2019²⁰.

При этом остается открытым вопрос, как часто в течение каждого последующего отчетного периода (если «обесцененные» запасы все еще продолжают учитываться в составе этой учетной категории) следует заново оценивать чистую стоимость их продажи: на постоянной основе, только в случае обнаружения обстоятельств ее возможного изменения или только на каждую отчетную дату последующего периода. Кроме того, в комментируемом стандарте не указывается четко, следует ли проводить списание запасов до чистой стоимости их продажи на уровне отдельной единицы учета запасов или для целей списания возможно агрегирование схожих и/или связанных друг с другом единиц учета.

Сложно не согласиться с М.А. Городиловым в том, что, несмотря на идентичность позиций по ключевым вопросам учета запасов, в содержательном наполнении ФСБУ 5/2019 и его международного аналога все же сохраняются различия. Кроме того, имеют место изъятия из текста МСФО ряда положений [18]. В развитие этого утверждения отметим, что МСФО (IAS) 2 (пп. 28–33)²¹ содержит более подробные рекомендации по определению чистой возможной цены продажи и отражению снижения себестоимости запасов до ее уровня. В частности, МСФО (IAS) 2 регламентирует пообъектное списание части стоимости запасов до чистой цены их продажи, при этом разрешая в некоторых случаях объединить сходные единицы запасов в группы для проведения оценки. Подобное агрегирование целесообразно, например, в отношении единиц запасов, относящихся к одному товарному ассортименту, имеющих одинаковое конечное использование, производимых и реализуемых в одном географическом регионе²².

¹⁹ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/

²⁰ Там же.

²¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193531/

²² Там же.

Также заслуживают внимания положения п. 30 МСФО (IAS) 2, предписывающие при расчете чистой возможной цены продажи учитывать «...колебания цены или себестоимости, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания отчетного периода, в той мере, в которой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец отчетного периода»²³. ФСБУ 5/2019 не содержит аналогичных норм, однако в п. 1 Приложения к ПБУ 7/98 в качестве примера события после отчетной даты, последствия которого отражаются в бухгалтерской отчетности путем корректировки стоимости соответствующего актива, приводится «продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был не обоснован»²⁴. По сути, это означает, что чистая стоимость продажи запасов на отчетную дату должна определяться, в том числе на основе информации о фактическом уровне цены продажи этих запасов, реализация которых состоялась после отчетной даты²⁵.

Методические аспекты определения чистой стоимости продажи запасов уже прорабатываются рядом исследователей. Так, предложения в отношении методики определения предполагаемой цены продажи завершенных и незавершенных объектов запасов представлены в статье Э.С. Дружиловской [19].

В отсутствие конкретных регламентаций в ФСБУ 5/2019 можно только предложить отечественным специалистам в области бухгалтерского учета обращаться к МСФО при разработке учетной политики.

Кроме того, актуальным представляется предложение по дополнительной регламентации подходов к последующей оценке запасов в локальных нормативных актах экономического субъекта. По нашему мнению, проблемы практической реализации требований ФСБУ 5/2019 к отражению обесценения запасов могут быть связаны как с отсутствием однозначного алгоритма оценки и признания обесценения запасов, так и со скептическим отношением небухгалтерских служб к участию в процессе оценки чистой стоимости продажи запасов. Для решения этих проблем и в целях повышения объективности отчетной информации о возмещаемой стоимости запасов рекомендуем закрепить во внутренних документах, регламентирующих вопросы подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, участие профильных служб (располагающих информацией о ценах продажи определенных категорий запасов, предполагаемых затратах на завершение их производства и/или на продажу)

²³ Там же.

²⁴ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98): приказ Минфина России от 25.11.1998 № 56н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21508/

²⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193531/

в процедурах определения чистой стоимости продажи запасов, в том числе установить лиц, ответственных за предоставление и получение информации, сроки и формат предоставления данных.

2.2. Восстановление убытка от обесценения запасов

Как показал анализ публикаций по вопросам применения ФСБУ 5/2019, одним из дискуссионных вопросов является обновленный порядок восстановления резерва под обесценение запасов. Специалисты финансового ведомства, комментируя изменения в нормативном регулировании учета запасов, называют подход к восстановлению резерва одной из основных новаций стандарта²⁶. При этом комментарии достаточно лаконичны и ограничиваются следующей формулировкой «...величина восстановления²⁷ 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)». В ФСБУ 5/2019 также нет прямого ответа, как следует квалифицировать расходы, связанные с созданием и восстановлением резерва под обесценение запасов. Ситуация с отсутствием четких регламентаций по этому вопросу приводит к разночтениям содержащихся в стандарте норм профессиональным сообществом.

Ряд специалистов^{28, 29} считают, что расходы, связанные с созданием/восстановлением резерва под обесценение запасов, следует отражать по статье «Себестоимость продаж», то есть учитывать в составе расходов по обычным видам деятельности в отличие от действующей практики признания их в качестве прочих расходов и доходов. В то же время встречается и иное прочтение норм ФСБУ 5/2019, согласно которому «... при начислении или увеличении резерва нужно признать прочие расходы, а при его восстановлении – уменьшить себестоимость, то есть расходы по обычным видам деятельности»³⁰.

По мнению П.В. Яковенко, обновленный подход к восстановлению резерва под обесценение запасов состоит в том, что согласно ФСБУ 5/2019, «... величина восстановления резерва относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в связи с продажей запасов: *Дебет*

²⁶ Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии: информационное сообщение Минфина России от 10.04.2020 № ИС-учет-27.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_350069/

²⁷ Резерва под обесценение запасов – прим. авт.

²⁸ Последующая оценка (переоценка) запасов по ФСБУ 5/2019.
URL: <https://www.fininform.ru/Documents/Document.aspx?docId=5871>

²⁹ Жаров Д.В. Новый ФСБУ 5/2019 «Запасы»: читаем осознанно и между строк.
URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a11/1022442.html>

³⁰ Лавров А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: что нового в учете // Контур Журнал. 2020. Вып. 47.
URL: <https://kontur.ru/articles/5927>

91 Кредит 14 (сторно)», в то время как «...согласно ПБУ 5/01 восстановление резерва под снижение стоимости материальных ценностей признавалось прочим доходом: Дебет 14 Кредит 91» [17].

Такая вариативность трактовок регламентаций ФСБУ 5/2019 по признанию и восстановлению резерва под обесценение запасов позволяет заключить, что вопрос формирования адекватной учетной политики и ее корректного раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности не утратит своей актуальности с началом применения ФСБУ 5/2019.

Как отмечает М. Кузьмин, в МСФО нет жесткой регламентации, в какую именно статью включать суммы списания стоимости запасов до чистой возможной цены продажи или восстановления их стоимости [20]. Вместе с тем МСФО (IAS) 2 требует признавать соответствующее списание стоимости запасов в качестве расходов (последующее восстановление как уменьшение расходов) в том периоде, в котором имело место списание (произошло восстановление). Как правило, в международной учетной практике затраты на обесценение и восстановление стоимости запасов, которые реализуются в ходе обычной деятельности, как и себестоимость реализованной продукции, включаются в строку «Себестоимость продаж», как затраты, непосредственно связанные с продукцией.

Логичным при применении ФСБУ 5/2019 представляется подход, предполагающий отражение величины обесценения запасов и ее восстановления по одной статье расходов. По нашему мнению, в отсутствие дополнительных разъяснений и интерпретаций, связанных с рассматриваемым вопросом, вариант отражения операций по формированию (восстановлению) резерва под обесценение следует закрепить в учетной политике. В бухгалтерской (финансовой) отчетности расходы по обесценению запасов представляются отдельной статьей в случае их существенности, при несущественности таких расходов они включаются в более крупную агрегирующую статью и раскрываются в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 11 ПБУ 4/99)³¹.

Основные выводы

В рамках перехода к применению ФСБУ 5/2019 необходимо учесть новые методические подходы и сложившуюся практику применения МСФО (IAS) 2, а также опыт российских организаций, накопленный при решении отдельных сложных вопросов учета запасов.

³¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/

Так, при признании запасов по договорам, предусматривающим длительную отсрочку (рассрочку) оплаты поставки, следует применять дисконтированные оценки, выделяя в стоимости соответствующего запаса:

- 1) фактическую себестоимость, равную его стоимости на дату признания;
- 2) финансовые расходы, рассчитываемые по ставке дисконтирования, которая определяется исходя из соотношения договорной цены и цены на дату признания, а также количества месяцев отсрочки.

Кроме того, следует закрепить в учетной политике организации решения по ряду вопросов, включая порядок отражения «ретроскидок», определения чистой стоимости продажи запасов, восстановления убытка от обесценения запасов.

Таблица 1

Выдержки из положений ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации»

Table 1

Excerpts from clauses of PBU 9/99 – Corporate Income and PBU 10/99 – Corporate Expenditures

№ п. ПБУ	ПБУ 9/99	ПБУ 10/99
п. 6	«Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении и ином имуществе и (или) величине дебиторской задолженности» (с учетом положений п. 3 [°] настоящего Положения)»	«Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности (с учетом положений п. 3 настоящего Положения)»
п. 6.2	«При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности»	«При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности»

[°] В п. 3 обоих стандартов (ПБУ 9/99 и 10/99) перечислены поступления, не признаваемые, соответственно, доходами/расходами, к числу которых относятся НДС, суммы в погашение кредита и др.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2**Расчет финансовых расходов по оплате поставки запасов с отсрочкой 12 месяцев****Table 2****The assessment of financial spending on the supply of inventories with a 12-month deferral**

Дата операции	Пояснения	Сумма, руб.
Отчетный год		
1 июля	Признаны запасы – кирпич – без учета НДС	100 000
1 июля	Признан НДС по входящим запасам	24 000
31 июля	Признаны прочие (финансовые) расходы (100 000 · 1,531%)	1 531
31 августа	Признаны прочие (финансовые) расходы (101 531 · 1,531%)	1 554
30 сентября	Признаны прочие (финансовые) расходы (103 085 · 1,531%)	1 579
...
31 декабря	Признаны прочие (финансовые) расходы (107 893 · 1,531%)	1 652
Год, следующий за отчетным		
...
30 июня	Признаны прочие (финансовые) расходы (118 191 · 1,531%)	1 809

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3**Информация об операциях движения пылесосов марки «R» за январь 2021 г.****Table 3****The data on deals with R vacuum cleaners in January 2021**

Дата	Поступление, ед.	Цена за ед., руб.	Продано, ед.	Цена, ед.
14 января	70	6 500	30	7 000
22 января	50	6 800	44	8 000
30 января	40	6 400	96	7 200
Итого...	270	–	170	–

Источник: составлено авторами

Source: Authoring

Список литературы

1. Вуймо В.А. О вступлении в силу и применении федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» // Налоговая политика и практика. 2020. № 7. С. 52–57.
2. Дружиловская Э.С. Учет запасов по новому федеральному стандарту // Бухгалтерский учет. 2020. № 8. С. 24–30.
3. Липина М.А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: первые впечатления // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. № 6. С. 31–41.
4. Никитина В.Ю. Бухгалтерский учет запасов: переходим на федеральный стандарт // Бухгалтерский учет. 2020. № 7. С. 5–11.

5. *Снегирева М.* Переворот в бухучете: новые правила для запасов и основных средств // Учет. Налоги. Право. 2020. № 40.
URL: <https://e.gazeta-unp.ru/848138>
6. *Спицына Т.В.* Знакомьтесь: ФСБУ «Запасы» // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2020. № 5. С. 27–36.
7. *Субботина Р.З.* Новый бухгалтерский стандарт – «Запасы» // Бухгалтер Крыма: учет в унитарных предприятиях. 2020. № 2. С. 23–29.
8. *Корнеева Т.А.* Бухгалтерский учет запасов в соответствии с российскими и международными стандартами // Наука XXI века: актуальные направления развития. 2020. № 1. С. 410–414.
9. *Осипова И.В., Хамзина Р.Р.* Современный учет запасов: проблемы и решения // Бухучет в строительных организациях. 2020. № 1. С. 26–37.
10. *Солдаткина О.А.* Актуальные вопросы формирования информации о запасах по российским и международным требованиям // Вестник Хабаровского государственного университета: экономика и право. 2020. № 1-2. С. 37–43. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-formirovaniya-informatsii-o-zapasah-po-rossiyskim-i-mezhdunarodnym-trebovaniyam/viewer>
11. *Солдаткина О.А.* Учет запасов в соответствии с МСФО (IAS)2 и ФСБУ 5/2019 // Экономика и предпринимательство. 2020. № 5. С. 1097–1101.
URL: <https://doi.org/10.34925/EIP.2020.118.5.228>
12. *Верещагин С.А.* Учет продукции по нормативной себестоимости // Бухгалтерский учет. 2020. № 11. С. 5–10.
13. *Карпова Л.И.* Товарный кредит: бухгалтерский и налоговый учет // Бухгалтерский учет. 2020. № 4. С. 33–43.
14. *Маслова Т.С., Кемаева С.А.* Резервы под снижение стоимости материальных запасов в условиях реформирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2020. № 5. С. 14–22.
15. *Рабинович А.* Долевые решения. Как учитывать внесенные в капитал запасы // Финансовая газета. 2020. № 33. С. 8–9.
URL: <https://fingazeta.ru/finance/money/466417>
16. *Языкова С.В., Алавердова Т.П.* Новые правила оценки запасов в бухгалтерском учете: проблемы и перспективы их применения // Бизнес. Образование. Право. 2019. № 1. С. 303–308.
URL: <http://vestnik.volbi.ru/upload/numbers/146/article-146-2326.pdf>

17. Яковенко П.В. Учет запасов по-новому // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. № 10. С. 41–51.
18. Городилов М.А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений // Международный бухгалтерский учет. 2020. Т. 23. № 8. С. 844–863. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.844>
19. Дружиловская Э.С. Развитие методик оценки запасов в учете коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2020. № 13. С. 2–16.
20. Кузьмин М. Расчет себестоимости запасов: не так, как привык бухгалтер // МСФО на практике. 2016. № 2. С. 29–32. URL: <https://msfo-practice.ru/444262>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

PRACTICAL ASPECTS OF APPLYING THE NEW ACCOUNTING TREATMENT OF INVENTORIES

Irina A. LISOVSKAYA ^{a,*},
Natal'ya G. TRAPEZNIKOVA ^b

^a Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow, Russian Federation

lisovskaya_ia@mail.ru

<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>

^b Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow, Russian Federation

nata-trapeznikova@yandex.ru

ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 692/2020

Received 7 Dec 2020

Received in revised

form 14 Dec 2020

Accepted 24 Dec 2020

Available online

14 January 2021

JEL classification:

M41

Keywords: inventories, valuation upon recognition of inventories, long-term deferred payment for delivery, net realizable value of inventories, provision for depreciation of inventories

Abstract

Subject. As stipulated in Federal Accounting Standard 5/2019 – *Inventories*, which is to enter into effect in 2021 and apply to respective financial statements, inventories are now accounted for in a different way. Federal Accounting Standard 5/2019 introduces new clauses and provides for some requirements concerning the use of discounted estimates and recognition of impairment of inventories. Therefore, we study the clauses and display how they should be implemented.

Objectives. We herein analyze clauses of Federal Accounting Standard 5/2019 – *Inventories*, which may be construed ambiguously. We also provide our suggestions on the reasonable use of novelties introduced by the standard.

Methods. The study is based on the systems analysis and logic generalization of legislative and regulatory documents and special literature on the respective issues.

Results. Our examples demonstrate how the acquisition of inventories should be recognized in case of the long-term deferral of payment and valuation of inventories upon their recognition.

Conclusions and Relevance. The adoption of Federal Accounting Standard 5/2019 dictates for amending corporate accounting policies and preliminary work to revisit some aspects of inventories accounting. Hence, it is reasonable to give methodological clarifications on some complicated practical issues. The findings are intended for scientific and practical activities, training of experts in accounting and financial management. They also may help make suggestions on the improvement of the Russian accounting technique for the convergence with the contemporary international practice.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. Practical Aspects of Applying the New Accounting Treatment of Inventories. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 1, pp. 4–23.

<https://doi.org/10.24891/ia.24.1.4>

References

1. Vuimo V.A. [To the enactment of Federal Accounting Standard 5/2019 – Inventories]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2020, no. 7, pp. 52–57. (In Russ.)
2. Druzhilovskaya E.S. [Accounting for inventories under the new Federal Accounting Standard]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2020, no. 8, pp. 24–30. (In Russ.)
3. Lipina M.A. [FAS 5/2019 – Inventories: The first impression]. *Stroitel'stvo: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Construction: Accounting and Taxation*, 2020, no. 6, pp. 31–41. (In Russ.)
4. Nikitina V.Yu. [Accounting for inventories: Adopting the federal accounting standard]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2020, no. 7, pp. 5–11. (In Russ.)
5. Snegireva M. [The revolution in accounting: New rules for inventories and fixed assets]. *Uchet. Nalogi. Pravo = Accounting, Tax and Law*, 2020, no. 40. (In Russ.) URL: <https://e.gazeta-unp.ru/848138>
6. Spitsyna T.V. [Introducing the Federal Accounting Standard – Inventories]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya = Actual Issues of Accounting and Taxation*, 2020, no. 5, pp. 27–36. (In Russ.)
7. Subbotina R.Z. [The new accounting standard – Inventories]. *Bukhgalter Kryma: uchet v unitarnykh predpriyatiyakh = Crimean Accountant: Accounting in Unitary Enterprises*, 2020, no. 2, pp. 23–29. (In Russ.)
8. Korneeva T.A. [Inventory accounting in accordance with Russian and international standards]. *Nauka XXI veka: aktual'nye napravleniya razvitiya = Science of the 21st Century: Relevant Development Paths*, 2020, no. 1, pp. 410–414. (In Russ.)
9. Osipova I.V., Khamzina R.R. [The contemporary practice of accounting for inventories: Issues and solutions]. *Bukhuchet v stroitel'nykh organizatsiyakh = Accounting in Construction Organizations*, 2020, no. 1, pp. 26–37. (In Russ.)
10. Soldatkina O.A. [Actual issues of formation of data about reserves according to Russian and international requirements]. *Vestnik Khabarovskogo*

- gosudarstvennogo universiteta: ekonomika i pravo = Bulletin of the Khabarovsk State University: Economics and Law*, 2020, no. 1-2, pp. 37–43.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-formirovaniya-informatsii-o-zapasah-po-rossiyskim-i-mezhdunarodnym-trebovaniyam/viewer> (In Russ.)
11. Soldatkina O.A. [Inventory accounting in accordance with IAS 2 and FAS 5/2019]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2020, no. 5, pp. 1097–1101. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.34925/EIP.2020.118.5.228>
12. Vereshchagin S.A. [Accounting for products at statutory cost]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2020, no. 11, pp. 5–10. (In Russ.)
13. Karpova L.I. [Goods on credit: Financial and Tax Accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2020, no. 4, pp. 33–43. (In Russ.)
14. Maslova T.S., Kemaeva S.A. [Provisions for impairment of inventories during accounting reforms]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2020, no. 5, pp. 14–22. (In Russ.)
15. Rabinovich A. [Equity solutions: How to recognize inventories added to capital?]. *Finansovaya gazeta*, 2020, no. 33, pp. 8–9. (In Russ.)
URL: <https://fingazeta.ru/finance/money/466417>
16. Yazykova S.V., Alaverdova T.P. [New rules of the inventory valuation in accounting: Problems and prospects of use]. *Biznes. Obrazovanie. Pravo = Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute*, 2019, no. 1, pp. 303–308.
URL: <http://vestnik.volbi.ru/upload/numbers/146/article-146-2326.pdf>
(In Russ.)
17. Yakovenko P.V. [Accounting for inventories in a new way]. *Apteka: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Drugstore: Accounting and Taxation*, 2020, no. 10, pp. 41–51. (In Russ.)
18. Gorodilov M.A. [Federal Accounting Standard 5/2019 – Inventories: An analysis of conceptual changes]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 8, pp. 844–863. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.844>
19. Druzhilovskaya E.S. [Developing techniques for measuring inventories as part of accounting in profit-making and non-profit public organizations]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh =*

Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations, 2020, no. 13, pp. 2–16. (In Russ.)

20. Kuz'min M. [Assessing the cost of inventories: It is different from what the accountant got used to do]. *MSFO na praktike = IFRS in Practice*, 2016, no. 2, pp. 29–32. URL: <https://msfo-practice.ru/444262> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.