****

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАПАСОВ**

**В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ ФСБУ 5/2019 "ЗАПАСЫ"**

**Материал подготовлен Антошиной О.А.**

**Москва, 2022**

Документ предоставлен [КонсультантПлюс](https://www.consultant.ru)

"АйСи Групп", 2021

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАПАСОВ

В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ ФСБУ 5/2019 "ЗАПАСЫ"

(Экспертный комментарий с числовыми примерами,

проводками и налоговыми последствиями)

А.М. РАБИНОВИЧ

Рабинович А.М. - руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга АКГ "ФинЭкспертиза", к. и. н.

ОТ АВТОРА

Вопросы практического применения ФСБУ 5/2019 "Запасы", ответы на которые предлагаются в настоящей книге, имеют двойственное происхождение. Это вопросы:

- возникшие у самого автора, его коллег по работе и по Фонду "НРБУ БМЦ", а также у клиентов АКГ "ФинЭкспертиза" при пристальном прочтении и скрупулезном анализе текста ФСБУ 5/2019;

- заданные слушателями читаемых автором семинаров по подготовке к применению ФСБУ 5/2019.

Всем им автор выражает глубокую признательность и надеется на продолжение процесса, который потребует и позволит расширить и углубить настоящий материал.

Первостепенное внимание в настоящей работе уделяется сложным вопросам практического применения ФСБУ 5/2019, но при этом не обойдены вниманием и более простые его моменты. Анализ ведется на основе сопоставления новых правил с положениями ПБУ 5/01 и с другими их предвестниками с привлечением при необходимости также норм МСФО и новых ФСБУ по учету капитальных вложений и основных средств.

Это позволяет полнее выявить отличительные особенности нововведений, показать процесс их формирования, участником которого был автор, с целью более глубокого понимания читателями и самих этих особенностей, и круга возникающих в связи с их применением проблем.

Также хотелось бы, насколько это возможно, сохранить живой разговорный - лекционно-семинарский - стиль изложения материала.

Насколько все это удалось - судить читателям.

Прежде чем перейти непосредственно к самому ФСБУ 5/2019 "Запасы", утвержденному Приказом Минфина России от 15.11.2019 N 180н, рассмотрим ряд общих вопросов, которые касаются и всех других ФСБУ, в том числе подлежащих обязательному применению с 2022 года ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды", утвержденного Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н, ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", утвержденных Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н.

ПОЛНЫЕ И СОКРАЩЕННЫЕ НАЗВАНИЯ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

Налоговый кодекс РФ - НК РФ.

Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" - Закон N 402-ФЗ.

Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" - Закон N 208-ФЗ.

Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" - Закон об АО.

Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" - Закон об ООО.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, - План счетов.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, - Приказ N 34н.

Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008, утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, - ПБУ 1/2008.

Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н, - ПБУ 4/99.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, - ПБУ 5/01.

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы", утвержденный Приказом Минфина России от 15.11.2019 N 180н, - ФСБУ 5/2019.

Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Запасы", утвержденный Приказом Минфина России от 07.12.2018 N 256н, - СГС "Запасы".

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства", утвержденный Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н, - ФСБУ 6/2020.

Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, - ПБУ 9/99.

Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, - ПБУ 10/99.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007, утвержденное Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н, - ПБУ 14/2007.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" ПБУ 15/2008, утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н, - ПБУ 15/2008.

Положение по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02, утвержденное Приказом Минфина России от 02.07.2002 N 66н, - ПБУ 16/02.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденное Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н, - ПБУ 19/02.

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды", утвержденный Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н, - ФСБУ 25/2018.

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", утвержденный Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н, - ФСБУ 26/2020.

Приказ Минфина России 02.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организации" - Приказ N 66н.

Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные Приказом Минфина России от 26.12.2002 N 135н, - Приказ N 135н.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н, - Приказ N 119н.

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49, - Методические указания по инвентаризации.

Информационное сообщение Минфина России от 10.04.2020 N ИС-учет-27 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии" - ИС-учет-27.

Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии. Новый порядок учета капитальных вложений" - ИС-учет-28.

Глава 1. ПОЧЕМУ И ЗАЧЕМ МЕНЯЕТСЯ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Потому что смысл и содержание сегодняшнего этапа развития российского бухгалтерского учета состоит в завершении перехода к МСФО. И ключевое слово в этом определении - "завершение". Ведь начало данному процессу положила Государственная программа перехода на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики, принятая Постановлением Верховного Совета РФ от 23.10.1992 N 3708-1.

Первое российское ПБУ - действующее до сих пор Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций - было доведено письмом Минфина России от 30.12.1993 N 160, а первая ссылка на указанную Государственную программу как основу разработки ПБУ содержалась в Приказе Минфина России от 28.07.1994 N 100 "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия" ПБУ 1/94".

Всего же за 1993 - 2003 годы (в том числе в соответствии со второй программой рассматриваемого перехода - Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 N 283) было принято 20 ПБУ, 5 из которых даже успели обновиться, то есть именно в это десятилетие был сформирован основной корпус действующих сегодня стандартов бухгалтерского учета.

Важнейшей вехой этого десятилетия стало также принятие Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - прежний Закон "О бухгалтерском учете").

За следующее 10-летие (до вступления в силу нового Закона "О бухгалтерском учете") было принято всего 4 новых ПБУ, правда, обновлено - 8.

И нет ни одного ПБУ, которое не содержало бы правил из МСФО, просто в разных ПБУ они представлены в разной степени, в силу чего для завершения перехода к МСФО некоторые ПБУ надо заменить на новые стандарты, а в некоторые - достаточно внести изменения. Примером первого стало принятие новых ФСБУ по учету запасов и основных средств, примером второго - внесение в 2017 - 2020 годах изменений в ПБУ 1/2008, ПБУ 3/2006, ПБУ 13/2000, ПБУ 16/02, ПБУ 18/02.

Именно для завершения перевода российского бухгалтерского учета на учет по МСФО понадобилось и было принято новое бухгалтерское законодательство - Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" и Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее соответственно Закон N 208-ФЗ и Закон N 402-ФЗ).

В первом из них указано, что консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО, признанными в установленном порядке для применения на территории Российской Федерации (п. 1, 3 ст. 3).

Во втором - что *разработка федеральных и отраслевых стандартов осуществляется на основе применения международных стандартов* (п. 4 ст. 20); что негосударственный регулятор бухгалтерского учета ("назначенный" Законом основным разработчиком новых стандартов [<1>](#P71)) *должен обеспечить соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта* (п. 4 ст. 24); что разрабатываемые Минфином России программы разработки федеральных стандартов при необходимости уточняются в целях обеспечения их соответствия, в том числе международным стандартам (п. 4 ст. 26) (при этом определение международного стандарта бухгалтерского учета дается в п. 4 ст. 3 Закона N 402-ФЗ).

--------------------------------

<1> Пункт 1 ст. 24, п. 1 ст. 27 Закона N 402-ФЗ. При этом, как следует из второй нормы, негосударственных регуляторов может быть не один.

Минфин России тоже может разрабатывать ФСБУ, но именно "тоже", то есть по остаточному принципу: в случае если ни один субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета не принимает на себя обязательства по разработке федерального стандарта бухгалтерского учета, предусмотренного утвержденной Минфином России программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета (подп. 2 п. 1 ст. 28 Закона N 402-ФЗ).

На сегодня из уже принятых ФСБУ Минфином разработан ФСБУ 25/2018, а ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 - Фондом "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" (далее - НРБУ БМЦ). А например, ФСБУ "Доходы" и ФСБУ "Расходы" разрабатывает Институт профессиональных бухгалтеров России (п. 1.8, 1.12 Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 - 2021 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 05.06.2019 N 83н).

Что из этого следует для бухгалтера?

Применение норм МСФО требует, как увидим далее на примере ФСБУ 5/2019, гораздо чаще, чем раньше, использовать расчетные оценки, зачастую основанные на профессиональном суждении, причем не столько бухгалтера, сколько профильных специалистов организации.

Отсюда два важных вывода.

Во-первых, грядут не просто более сложные правила учета, но правила, требующие проведения значительной дополнительной - не выполняемой прежде - работы для подготовки достоверной отчетности, то есть отчетности, сформированной исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету (п. 6 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н).

Поэтому если не подкрепить этот процесс дополнительными трудовыми и денежными ресурсами, а пытаться освоить его имеющимся на сегодня силами, то бухгалтеры встанут перед неизбежным выбором: или игнорировать усложняющие жизнь нововведения, или работать до поздней ночи и в выходные. В связи с этим важно, не стесняясь и не предрешая заранее отрицательный ответ, постоянно доносить эту ситуацию до руководства организаций: вода камень точит! Иначе следствием молчания может стать угроза получения модифицированного аудиторского заключения, чего, естественно, не хочет не только ни один бухгалтер, но и ни один руководитель.

Во-вторых, новые правила бухгалтерского учета предъявляют гораздо более высокие, чем раньше, требования к взаимодействию бухгалтерии с другими подразделениями и специалистами организации, на оценочно-прогнозной информации которых должны основываться профессиональные суждения бухгалтера по оценке и отражению в учете и представлению в отчетности фактов хозяйственной жизни.

Соответственно, возрастает значение таких составных частей учетной политики организации, как правила документооборота и технология обработки учетной информации и порядок контроля за хозяйственными операциями (п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н).

Эти части учетной политики всегда были своеобразным "щитом бухгалтера", способным избавить его от несвойственной для бухгалтерии работы и дающим возможность сосредоточиться на сугубо бухгалтерских задачах и функциях, а теперь они еще становятся и условием качественного, да и просто адекватного решения этих задач и выполнения этих функций. И это тоже надо объяснять и руководству, подписывающему и утверждающему учетную политику, и руководителям подразделений, и их подчиненным, никогда ранее не делавшим того, что от них теперь требуется. Все это, разумеется, также непросто, но без этого невозможна подготовка достоверной, то есть соответствующей новым правилам, бухгалтерской отчетности.

Сделаем одну оговорку: все вышеизложенное может не понадобиться, может не касаться бухгалтера организации, имеющей право использовать упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, позволяющие организации не применять большинство сложных правил новых ФСБУ.

С 2021 года количество таких организаций существенно возросло в связи с отменой теперь уже для всех субъектов малого предпринимательства (кроме имеющих организационно-правовую форму акционерного общества и тех, у кого сумма активов бухгалтерского баланса превысит 400 млн руб.) обязанности проводить обязательный аудит (подп. 1 п. 4, подп. 1 п. 5 ст. 6 Закона N 402-ФЗ, п. 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ в ред. от 30.12.2020).

Естественно, у слышащего и читающего все это бухгалтера (прежде всего организации, не имеющей права применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность) возникает вопрос: "А зачем мне это надо, к чему эти изменения, почему нельзя было продолжать жить по прежним, тоже не всегда и не во всем простым, но уже ставшим привычными правилам?".

Лично бухгалтеру это действительно ни к чему.

Но вопрос-то поставлен не с той позиции.

Профессия бухгалтера (и аудитора) существует в этом мире только потому, что кому-то для принятия неизбежных экономических решений нужна бухгалтерская (финансовая) отчетность. Поэтому вопрос должен ставиться с позиции пользователя: не "Зачем это мне нужно?", а "Зачем это нужно пользователю бухгалтерской отчетности?".

Ему же это нужно потому, что (обобщающе говоря) отчетность, составленная по правилам МСФО, дает более качественную информацию о финансовом положении экономического субъекта, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств, чем отчетность, составленная по предшествующим МСФО правилам. А значит, такая отчетность позволяет пользователям принимать на ее основе более обоснованные решения о предоставлении организациям заемного или долевого финансирования, в том числе в виде пользования имуществом, о выборе деловых контрагентов и партнеров и т.п. экономических решений.

В то же время нельзя не отметить, что за последние 20 лет ситуация все-таки изменилась и публично теперь уже никто не ставит вопрос о том (как это было при переходе на нынешний План счетов), что не следует менять ранее установленные правила и методики бухгалтерского учета, аргументируя это ростом накладных расходов, необходимостью постоянного повышения квалификации бухгалтерских работников, несоответствием налоговому законодательству и пр.

Отвечая на тогдашние подобные высказывания в СМИ (причем от имени бухгалтерского сообщества), Минфин России разъяснял, что, *к сожалению, при этом практически не поднимается вопрос о задачах, которые сегодня должны решаться при организации бухгалтерского учета, о качестве и своевременности формируемой в учете информации, о доверии со стороны заинтересованных пользователей к этой информации и возможности ее использования при решении различного рода управленческих задач, задач корпоративного управления*.

*Указанная позиция нацеливает бухгалтерских работников не на контроль соответствия организации бухгалтерского учета в компании действующим правилам, требованиям рыночной экономики, а на ожидание неизменности правил и пассивность в совершенствовании норм законодательства* Российской Федерации (гражданского, налогового и т.п.) (письмо Минфина России от 15.03.2001 N 16-00-13/05 "О применении нового Плана счетов бухгалтерского учета", подписанное замминистра М. Моториным, что подчеркивает значимость письма).

И это не утратившее актуальности письмо Минфина России может считаться ответом и на сегодня зачастую витающий в воздухе или задаваемый на семинарах вопрос "А зачем это мне, бухгалтеру, надо?".

Глава 2. КТО РАЗЪЯСНИТ БУХГАЛТЕРУ ВОПРОСЫ,

ВОЗНИКАЮЩИЕ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ НОВЫХ ФСБУ

Начнем с терминологии.

Что значит - "новые" федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ), а разве есть какие-то "старые" ФСБУ?

По своему буквальному названию таких "старых" ФСБУ действительно нет, но с точки зрения содержания и функции, отведенных ФСБУ, их полный аналог имеется.

Основной задачей ФСБУ является установление определений и признаков объектов бухгалтерского учета, порядка их классификации, условий принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете (подп. 1 п. 3 ст. 21 Закона N 402-ФЗ).

Согласно подп. "б" п. 2 ст. 5 прежнего Закона "О бухгалтерском учете" принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности содержались в положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету (ПБУ). При этом под способами бухгалтерского учета понимались прежде всего способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов (п. 4 ПБУ 1/2008).

Таким образом, существует содержательная и функциональная преемственность и в силу этого - сущностное содержательное и функциональное единство ПБУ и ФСБУ, что позволило законодателю установить в п. 1.1 ст. 30 Закона N 402-ФЗ следующее: *Положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Министерством финансов Российской Федерации в период с 1 октября 1998 года до дня вступления в силу настоящего Федерального закона, признаются для целей настоящего Федерального закона федеральными стандартами бухгалтерского учета* [<2>](#P105).

--------------------------------

<2> Автору уже приходилось высказывать сомнение в необходимости включения в данную формулировку "даты отсечения" 1 октября 1998 года, лишающей статуса ФСБУ Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций 1993 года и Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н (далее - Приказ N 34н) (см. размещенную в СПС КонсультантПлюс публикацию в "Финансовой газете", 2018, N 7). Притом что оба эти документа продолжают действовать в силу п. 1 ст. 30 Закона N 402-ФЗ, согласно которому *до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных этим Законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченным федеральным органом и Центральным банком Российской Федерации до дня вступления в силу указанного Закона*.

Причем первый из двух упомянутых документов не отменяется в связи с принятием ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020, поскольку касается не только основных средств, а еще и нематериальных активов. Конкретные последствия лишения Приказа N 34н статуса ФСБУ будут показаны при рассмотрении вопроса об оценке запасов, выявленных при инвентаризации.

Соответственно, когда в Законе N 402-ФЗ или в другом документе, регулирующем бухгалтерский учет в соответствии с п. 1 ст. 21 данного Закона, мы встречаем ссылку на ФСБУ, то мы подставляем на их место: с 2021 года - 23-е ПБУ и ФСБУ 5/2019, с 2022 года - 22-е ПБУ и ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 25/2018 и ФСБУ 26/2020 и т.д.

При применении любого нового регулирующего документа неизбежно возникает немало практических вопросов. И конечно, каждому бухгалтеру хотелось бы наряду с мнением консультантов и аудиторов иметь и официальные разъяснения - как минимум в качестве ориентира.

Казалось бы, это должен делать Минфин России, но до сих пор почему-то его писем по бухгалтерскому учету в разы меньше, чем по налогообложению, и совсем нет писем, отвечающих на многочисленные, поступающие ему вопросы по применению ФСБУ 5/2019.

Объясняется это следующим.

Как известно, Закон N 402-ФЗ разделил функцию регулирования бухгалтерского учета между государством (от лица которого что-либо говорить про бухгалтерский учет могут только Минфин и Банк России) и заинтересованной в развитии бухгалтерского учета общественностью - предпринимательской, бухгалтерской, аудиторской, которая может участвовать в этом регулировании через свои саморегулируемые организации (например, Российский союз предпринимателей и промышленников и другие бизнес-объединения, Институт профессиональных бухгалтеров России, Ассоциация аудиторов "Содружество") и другие некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (ст. 22 Закона N 402-ФЗ).

Функция регулирования бухгалтерского учета состоит из ряда полномочий.

И когда мы читаем, какие же полномочия предоставлены Минфину России (ст. 23, 28, п. 1 ст. 30 Закона N 402-ФЗ), мы с удивлением и печалью не находим среди них ничего аналогичного праву или даже обязанности Минфина давать письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства (п. 1 ст. 34.2 НК РФ).

То есть возможность разъяснять бухгалтерский учет Закон N 402-ФЗ (равно как и какой-либо иной документ) Минфину не предоставил.

Более того, согласно п. 11.8 Регламента Минфина России, утвержденного Приказом Минфина России от 14.09.2018 N 194н, *министерством не осуществляется разъяснение практики применения приказов министерства* [<3>](#P118), а все ПБУ и ФСБУ - это приказы министерства. Поэтому - вследствие отсутствия у Минфина права разъяснять применение ПБУ и ФСБУ - практически все его письма, выпускаемые в ответ на вопросы организаций по бухгалтерскому учету, состоят из двух стандартных абзацев: абзац первый - "Минфин не разъясняет...", абзац второй - "при этом обращаем внимание, что в соответствии с...", и далее идет цитата из применимого ПБУ.

--------------------------------

<3> Аналогичная формулировка содержалась и в двух предыдущих версиях Регламента Минфина России, утвержденных в 2005 и 2012 годах.

Очевидно, что с принятием новых ФСБУ эта ситуация не изменится.

Конечно, у Минфина России есть каналы, через которые он доводит свою позицию по актуальным вопросам бухгалтерского учета: самыми информативными из них являются выпускаемые уже 17 лет ежегодные рекомендации аудиторам по проверке годовой бухгалтерской отчетности.

Кроме того, принятие каждого нового документа по бухгалтерскому учету Минфин сопровождает соответствующим Информационным сообщением ИС-учет (их на сегодня 31), как правило содержащим в разной степени явности и элементы разъяснений.

Но статус этих документов сугубо информационный: в отношении рекомендаций аудиторам на это последние несколько лет указывается в самих рекомендациях, в отношении информационных сообщений ИС-учет это следует уже из самого названия документа.

Но не может же быть, чтобы Закон N 402-ФЗ просто упустил из виду полномочие по разъяснению бухгалтерского учета!

Не упустил.

Но наделил им негосударственного регулятора, предусмотрев и форму такого разъяснения - разработка и принятие рекомендаций в области бухгалтерского учета (п. 5 ст. 24 Закона N 402-ФЗ).

Статус этих рекомендаций раскрыт в ст. 21 Закона N 402-ФЗ: они относятся к документам, регулирующим бухгалтерский учет; принимаются в целях прежде всего правильного применения федеральных и отраслевых стандартов [<4>](#P129) и применяются на добровольной основе (подп. 4 п. 1, п. 7 и 8).

--------------------------------

<4> "Правильного" не в смысле объяснения, более прозрачного изложения якобы плохо написанных стандартов, а в смысле конкретизации неизбежно общих положений стандартов применительно к специфическим, в том числе отраслевым, ситуациям и фактам хозяйственной жизни, а также выработки позиции по еще не урегулированным стандартами новым ситуациям и фактам хозяйственной жизни.

При этом, поскольку в соответствии с Законом N 402-ФЗ от имени государства говорить что-либо о бухгалтерском учете имеют право только Минфин и Банк России (п. 1 ст. 22), под отраслевыми стандартами бухгалтерского учета в этом Законе понимаются стандарты, разрабатываемые Банком России для кредитных и некредитных финансовых организаций (подп. 2 п. 1 ст. 21, подп. 1 п. 2 ст. 23).

В соответствии с этим случаи, в которых организации необходимо обращаться к рекомендациям в области бухгалтерского учета, определены в п. 7.1 ПБУ 1/2008 следующим образом: если по конкретному вопросу в ФСБУ не установлены способы ведения бухгалтерского учета и организация при самостоятельной разработке способа учета не нашла подсказку, точку опоры (то есть способ учета для такой же, или аналогичной, или хотя бы связанной ситуации) в МСФО, а при отсутствии в них - в федеральных или отраслевых стандартах [<5>](#P134).

--------------------------------

<5> В период введения в ПБУ 1/2008 п. 7.1 (Приказом Минфина России от 28.04.2017 N 69н) в Законе N 402-ФЗ под федеральными стандартами бухгалтерского учета понимались и стандарты для организаций бюджетной сферы (подп. 1 п. 1, п. 4 ст. 21 в тогдашней редакции). И это не оставляло сомнений в том, что в подп. "б" п. 7.1 ПБУ 1/2008 под ФСБУ понимаются в том числе и ФСБУ для организаций государственного сектора. В том числе с учетом, напомним, того, что согласно п. 4 ст. 20 Закона N 402-ФЗ они, как и новые ФСБУ для коммерческих организаций, также разработаны на основе МСФО.

Через два года в Законе N 402-ФЗ стали различать федеральные стандарты бухгалтерского учета и федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов, правда оговорив, что далее при совместном упоминании они именуются одним общим термином "федеральные стандарты" (подп. 1 п. 1 ст. 21). По моему мнению, это не отменило возможность и даже необходимость обращения в рамках процедуры, установленной п. 7.1 ПБУ, к ФСБУ для организаций государственного сектора. Пример этого можно видеть в публикациях автора об учете унитарным предприятием имущества, полученного от собственника сверх уставного фонда, и объектов договора безвозмездного пользования имуществом (договора ссуды) - см. размещенные в СПС КонсультантПлюс статьи в "Финансовой газете", 2020, N 37, 39, 41.

Необходимость обращения в этой ситуации к рекомендациям в области бухгалтерского учета ни в коей мере не делает обязательным их применение, поскольку ни одно ПБУ не может "перебить" положение Закона N 402-ФЗ о добровольном применении таких рекомендаций.

То есть складывается своеобразная правовая конструкция: рекомендации в области бухгалтерского учета - это документ, с одной стороны регулирующий бухгалтерский учет, но с другой - добровольно применяемый; при определенных условиях его, с одной стороны, обязательно надо прочитать, но при этом, с другой, можно и не применять.

На сегодня в полной мере полномочия по разъяснению бухгалтерского учета в форме разработки и принятия рекомендаций в области бухгалтерского учета, предоставленные Законом N 402-ФЗ негосударственному регулятору, к сожалению, использует только НРБУ БМЦ, выпустивший уже 123 рекомендации (см. http://bmcenter.ru/rekomendazii\_BMC, значительная часть рекомендаций представлена в СПС КонсультантПлюс).

В некоторой степени применительно к своей отрасли это делает также Методологический совет по бухгалтерскому и налоговому учету Ассоциации "Некоммерческое партнерство "Совет рынка электроэнергии и мощности".

"К сожалению" - потому что вопросов, требующих разъяснения, гораздо больше, чем это под силу одной общественной организации (участвующим в ее деятельности на добровольной основе и общественных началах методологам и бухгалтерам ряда крупнейших организаций реального сектора и отдельным аудиторам).

Глава 3. О ВОЗМОЖНОСТИ ДОСРОЧНОГО ПРИМЕНЕНИЯ ФСБУ

Приказ Минфина России "Об утверждении ФСБУ 5/2019", принятый в 2019 году, зарегистрирован в Минюсте России, то есть вступил в силу 25 марта 2020 г.

Обязательным для применения этот стандарт становится с отчетности за 2021 год, то есть, по сути, с 1 января 2021 г.

В то же время сказано, что организация может принять решение о применении настоящего стандарта до указанного срока, то есть с середины 2020 года.

Применение нового бухгалтерского стандарта - это всегда изменение учетной политики, которую в общем случае, как известно, можно изменять только с начала отчетного года. С учетом этого может показаться, что возможность досрочного применения ФСБУ 5/2019 является нереализуемой на практике. Но так ли это?

Действительно, согласно п. 7 ст. 8 Закона N 402-ФЗ *в целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловливается причиной такого изменения*.

Таким образом, во-первых, после слов "с начала отчетного года" не стоит точка.

Во-вторых, одним из возможных оснований изменения учетной политики п. 6 ст. 8 Закона N 402-ФЗ называет *разработку или выбор нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета*.

То есть ради того, чтобы пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности поскорее получил с ее помощью более качественную информацию об экономическом положении, результатах деятельности и денежных потоках организации, можно изменить учетную политику и не с начала года. А как уже отмечалось, информация, формируемая в бухгалтерской отчетности по правилам МСФО, в большинстве случаев (и информация о запасах организации не исключение) является более качественной, чем сформированная по предшествующим МСФО правилам.

В-третьих, в Рекомендациях по аудиту отчетности за 2019 год [<6>](#P155) Минфин изящно показал, как совмещаются требование о желательном изменении учетной политики с начала года с изменением ее в допускаемых законом случаях не с начала года.

--------------------------------

<6> Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2019 год (приложение к письму Минфина России от 27.12.2019 N 07-04-09/102563, далее аналогичные документы для краткости будут называться: Рекомендации по аудиту годовой отчетности за такой-то год).

Выражено это было посредством применения формулировки *"В случае если организация приняла решение досрочно с 1 января 2019 г. применять"* в том числе к новым версиям ПБУ 16/02 и Приказа Минфина России от 02.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организации" (далее - Приказ N 66н), приказы об утверждении которых были изданы только в апреле 2019 года, а зарегистрированы в Минюсте соответственно в июне и мае 2019 года. Возникает вопрос: как можно было принять решение применять с 1 января 2019 г. документы, которых в тот момент еще не существовало?

Конечно, решение о досрочном применении новых правил может быть принято только после их официального установления, но начиная с любой промежуточной отчетности организации, составляемой после такого установления, в рассматриваемом случае - за полугодие, за 7 и так далее месяцев, а также с годовой отчетности (в том числе если промежуточную отчетность организация не составляет), что также будет досрочным применением новых правил.

Но что же тогда в формулировке Минфина России означает фраза "с 1 января 2019 года"?

Она означает, что данные обо всех фактах хозяйственной жизни, совершенных с 1 января отчетного года, порядок учета которых организация досрочно изменила, должны быть сформированы и представлены в указанной промежуточной или годовой отчетности так, как если бы их учет уже с 1 января 2019 года велся по новым правилам.

Аналогичным образом следует понимать и формулировку *"в случае если организация приняла решение досрочно с 1 января 2020 г. применять федеральный* *стандарт* *бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы"* в Рекомендациях по аудиту годовой отчетности за 2020 год (приложение к письму Минфина России от 29.12.2020 N 07-04-09/115445).

Зачем и кому это нужно - пересчитывать, а возможно, и реклассифицировать уже сформированные за полгода или даже весь год данные?

Во-первых, это может быть выгодно организации, которая решит ретроспективно отражать последствия изменения учетной политики: ведь даже если она будет применять новые правила только со следующего после их установления года, когда они станут обязательными, ей все равно придется пересмотреть в соответствии с ними данные предыдущего года, сформированные по прежним правилам, - так уж лучше это сделать пораньше, пока таких данных меньше, чем будет к концу года.

Во-вторых, это может быть выгодно тем организациям, которые обязаны наряду с индивидуальной отчетностью по российским правилам составлять индивидуальную же отчетность по МСФО в силу требований Закона N 208-ФЗ [<7>](#P166), но при этом не пользовались раньше возможностью применять при составлении отчетности по РСБУ правила МСФО (IAS) 2 "Запасы", введенного в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н (что могли бы делать на основании абз. 2 п. 7 ПБУ 1/2008).

--------------------------------

<7> См. об этой ситуации Рекомендации по аудиту годовой отчетности за 2017 год (приложение к письму Минфина России от 19.01.2018 N 07-04-09/2694).

И наконец, в-третьих, на основании п. 14 ст. 21 Закона N 402-ФЗ и п. 5.1 ПБУ 1/2008 обязательное для дочерних организаций решение о досрочном применении ФСБУ может принять материнская организация, в частности составляющая консолидированную отчетность по МСФО, чтобы при составлении такой промежуточной и годовой отчетности за 2020 год уменьшить количество корректировок данных, содержащихся в отчетности дочерних организаций (независимо от того, кто эти корректировки делает - дочернее или основное общество).

Разумеется, на сегодня вопрос о досрочном применении актуален уже не столько для ФСБУ 5/2019 (хотя, повторим, его еще можно начать применять с годовой отчетности за 2020 год), сколько для ФСБУ 6/2020, ФСБУ 25/2018 и ФСБУ 26/2020, и поэтому сказанное выше больше всего касается трех последних документов.

Глава 4. ОТРАЖЕНИЕ ПОСЛЕДСТВИЙ ИЗМЕНЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

В СВЯЗИ С НАЧАЛОМ ПРИМЕНЕНИЯ ФСБУ 5/2019

Такое нестандартное - с последних положений нового стандарта - начало анализа ФСБУ 5/2019 обусловлено желанием подчеркнуть, что перспективное отражение указанных последствий, которое, полагаю, будет применяться подавляющим большинством организаций, отнюдь не избавляет от необходимости делать в определенных случаях переходные бухгалтерские записи на рубеже 2020 и 2021 годов.

Поэтому при анализе каждого нововведения, которое несет ФСБУ 5/2019, мы должны сразу же думать, а не отзовется ли это нововведение какой-то переходной проводкой на указанном рубеже.

Однако все по порядку.

Согласно Приказу Минфина России от 15.11.2019 N 180н с отчетности за 2021 год вместо ПБУ 5/01 "Материально-производственные запасы", утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, должно применяться ФСБУ 5/2019 "Запасы".

При этом с 1 января 2021 г. признаются утратившими силу объемные и активно использовавшиеся Приказы Минфина России от 28.12.2001 N 119н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" и от 26.12.2002 N 135н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды" (далее соответственно Приказ N 119н, Приказ N 135н).

Конкретизируя сказанное в общих разделах данной книги применительно к ФСБУ 5/2019, отметим следующее:

- формулировка *"с отчетности за 2021 год"* означает не годовую, а первую же (например, за январь или за первый квартал) бухгалтерскую отчетность организации. Другое дело, если организация решила не составлять промежуточную отчетность. Тогда первой отчетностью за 2021 год у нее будет именно годовая отчетность;

- согласно п. 1 ст. 21 Закона N 402-ФЗ как минимум с 2013 года перестали относиться к документам, регулирующим бухгалтерский учет, разработанные в 1990-х годах отраслевыми министерствами и ведомствами документы, устанавливавшие особенности формирования себестоимости продукции (работ, услуг) в отдельных отраслях народного хозяйства. В этих документах зачастую содержался порядок учета материально-производственных запасов, кроме того, выходили документы, специально посвященные их учету, например Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Приказом Минсельхоза России от 31.01.2003 N 26;

- все сложные и неурегулированные вопросы бухгалтерского учета запасов должны решаться (что мы и будем делать) в порядке, установленном п. 7.1 ПБУ 1/2008, - других способов для этого сегодня нет;

- все основные нововведения, содержащиеся в ФСБУ 5/2019, его отличия от ПБУ 5/01 описаны в Информационном сообщении Минфина России от 10.04.2020 N ИС-учет-27 (далее - ИС-учет-27), поэтому наша задача - сосредоточиться на аспектах, не затронутых в данном документе, и проблемах, возникающих в связи с применением новых правил бухгалтерского учета запасов.

Согласно п. 47 ФСБУ 5/2019 последствия изменения учетной политики в связи с началом применения этого стандарта отражаются *по выбору организации ретроспективно (как если бы он применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни) либо перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения нового стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета)*.

**Ретроспективное отражение** заключается в корректировке входящего остатка по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и (или) других статей бухгалтерского баланса на самую раннюю представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности дату, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида (п. 15 ПБУ 1/2008).

Представим, что организация составляет промежуточную отчетность ежеквартально.

Значит, в отчетности за I квартал 2021 года в балансе будут представлены данные за первые кварталы 2020 и 2019 года, а в отчете о финансовых результатах - за I квартал 2020 года.

Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики будет означать пересчет по новым правилам данных статьи "Запасы" по состоянию на конец первых кварталов 2019 и 2020 годов и связанных с этим пересчетом статей баланса, а также, возможно, и статей отчета о финансовых результатах за I квартал 2020 года.

**Перспективный** же **способ** заключается в отсутствии такого пересчета и в формировании по новым правилам только данных о фактах хозяйственной жизни, состоявшихся в отношении запасов в I квартале 2021 года.

А теперь подойдем к вопросу с другой стороны.

В учетной политике на 2021 год объявлено, что организация применяет ФСБУ 5/2019.

Могут ли в связи с этим в учете и отчетности организации оставаться объекты учета, не являющиеся запасами с точки зрения данного стандарта?

Думаю, ответ очевиден - не могут, потому что их присутствие означало бы отступление от положений учетной политики.

Таковыми - требующими пересмотра порядка учета - могут быть объекты двух видов: которые в 2020 году правомерно признавались (или, наоборот, не признавались) запасами согласно ПБУ 5/01, Приказами N 119н или 135н, но не могут признаваться (или, наоборот, должны признаваться) запасами согласно ФСБУ 5/2019.

Соответственно, чтобы выполнить собственную учетную политику о применении с 1 января 2021 г. ФСБУ 5/2019, организация должна произвести реклассификацию соответствующих объектов учета с тем, чтобы войти в новый учетный год с объектами учета, полностью соответствующими новому стандарту.

Такое приведение состава объектов учета в соответствие с измененной учетной политикой в связи с началом применения ФСБУ 5/2019 не имеет отношения к ретроспективному или перспективному порядку отражения этих изменений, не является частью ни того, ни другого и не зависит от применяемого организацией порядка отражения изменений.

Когда надо произвести такую реклассификацию?

Выше было сказано: "на рубеже 2020 и 2021 годов".

Называть этот рубеж можно по-разному:

- когда-то он именовался Минфином России (а в документах для организаций госсектора и сейчас именуется) межотчетным периодом, располагающимся, условно говоря, "между" 24:00 31 декабря и 00:00 1 января (письмо Минфина России от 08.02.2002 N 16-00-14/42 (подписанное статс-секретарем С.Д. Шаталовым, что подчеркивает его значимость), разд. 8 "Переходные положения СГС "Запасы" при его первом применении" Методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Запасы" (приложение к письму Минфина России от 01.08.2019 N 02-07-07/58075)).

Для краткости в книге используется именно данный термин;

- в новых ФСБУ этот рубеж обозначается иначе, причем каждый раз по-другому, но все точнее и точнее: в п. 50 ФСБУ 25/2018, разработанного Минфином России, сказано, что новые объекты учета арендатор может признать *на конец года, предшествующего году, начиная с которого применяется этот стандарт* (наименее удачная формулировка); в п. 49 ФСБУ 6/2020 единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств уже предлагается сделать *на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному)*;

- Банк России рекомендует привести объекты учета в соответствие с новыми правилами учета запасов в кредитных организациях *в первый рабочий день* 2021 года после составления баланса за 31 декабря 2020 г. *до отражения в бухгалтерском учете операций, совершенных в течение первого рабочего дня* 2021 года (п. 1 Информационного письма ЦБ РФ от 23.11.2020 N ИН-012-17/161 "О некоторых вопросах, связанных с вступлением в силу с 1 января 2021 года нормативных актов Банка России по бухгалтерскому учету", далее - письмо ЦБ РФ N ИН-012-17/161).

Но дело, конечно, не в названии момента, в который надо делать переходные бухгалтерские записи (понятно, что никто не "бьет проводки" в 24:00 31 декабря - все в это время пьют шампанское), главное, чтобы результаты этих записей не попали в данные за 31 декабря - не вошли в годовую отчетность за 2020 год (именно опасностью этого неудачна формулировка п. 50 ФСБУ 25/2018) и чтобы с них начался учет 2021 года (в этом смысле наиболее жизненной является формулировка Банка России).

В корреспонденции с каким счетом должны делаться переходные бухгалтерские записи по учету запасов, если они затрагивают доходы и расходы организации?

По общему правилу в корреспонденции со счетом учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Однако при несущественности возникающих сумм доходов и расходов они могут быть отнесены и на доходы/расходы 2021 года (п. 9 Рекомендации НРБУ БМЦ от 11.12.2020 N Р-122/2020-КпР "Специальные средства производства", письмо ЦБ РФ N ИН-012-17/161, в котором выбор одного из двух указанных вариантов не ставится в зависимость от существенности возникающих сумм расходов).

**Технически записи в межотчетный период осуществляются следующим образом:** копируется база, по которой составляется отчетность за 2020 год и в которой запасы остаются представленными в соответствии с ПБУ 5/01 и Приказами 119н и 135н, в этой скопированной базе делаются бухгалтерские записи по переквалификации объектов учета, и именно с нее, поскольку в ней запасы представлены уже в соответствии с ФСБУ 5/2019, начинается учет в 2021 году.

И последний касающийся переходных бухгалтерских записей момент, который надо учитывать при анализе каждого нововведения ФСБУ 5/2019.

Для целого ряда всегда встречавшихся хозяйственных ситуаций новый стандарт вводит новые правила оценки запасов. Должна ли в связи с этим изменяться оценка запасов, переходящих из 2020 в 2021 год?

По моему мнению, не должна, прежде всего из-за трудоемкости и нерациональности данного пересчета в связи с оборотным характером, то есть краткосрочным существованием подавляющего большинства запасов.

Однако при этом надо честно отдавать себе отчет в том, что найти нормативное обоснование данному выводу практически невозможно.

Если видеть такое обоснование:

- в отсутствии соответствующего указания в ФСБУ 5/2019, то точно так же там нет и указания на необходимость приводить в соответствие с новыми правилами состав объектов учета, признаваемых запасами. Более того, при буквальном прочтении положения п. 47 о том, что перспективное отражение последствий изменения учетной политики предполагает неизменность сформированных ранее данных бухгалтерского учета о запасах, его вполне можно распространить и на данные о составе объектов учета, признаваемых запасами;

или

- в отмеченной выше краткосрочности жизненного цикла запасов, контрарно усиленное указанием в п. 49 ФСБУ 6/2020 на необходимость пересчета при переходе на новые правила учета балансовой стоимости основных средств (являющихся внеоборотными, долгосрочными активами). То опять-таки точно так же можно обосновать отсутствие необходимости приводить в соответствие с ФСБУ 5/2019 состав объектов учета, признаваемых запасами: дескать, зачем с ними возиться, все равно в течение отчетного года они прекратят свое существование.

Тем не менее ни у НРБУ БМЦ, ни у Банка России нет сомнения в необходимости переформатирования состава объектов учета в соответствии с новыми правилами учета запасов.

Поэтому останемся на прежней позиции: **переходные бухгалтерские записи необходимы только в части состава активов, признаваемых запасами, и не являются необходимыми в части изменения стоимости запасов** (возможно, с одним исключением, о котором будет сказано в [подразделе 7.2.1](#P447) "Оценочные обязательства" главы 7 "Оценка при признании").

Пункт 48 ФСБУ 5/2019 требует, чтобы организация раскрыла выбранный ею способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения этого стандарта в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением ФСБУ 5/2019.

Сделать это можно посредством примечания к данным за 2019 и 2020 годы: при ретроспективном способе отражения - к статьям, данные по которым изменились, при перспективном способе отражения - к данным по статье "Запасы".

Не возбраняется также представить пояснения к промежуточной отчетности.

Глава 5. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ. СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Согласно п. 2 ФСБУ 5/2019:

- с одной стороны, сужена возможность не применять стандарт: раньше это было доступно практически всем организациям, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность, теперь так поступать могут только соответствующие микропредприятия (ср. п. 13.2 ПБУ 5/01);

- с другой стороны, на все организации распространена возможность не применять этот стандарт в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд (ср. п. 13.3 ПБУ 5/01).

При этом в обоих случаях затраты, которые в соответствии с ФСБУ 5/2019 должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходом периода, в котором были понесены, а факт неприменения ФСБУ 5/2019 целиком или частично должен быть раскрыт в бухгалтерской отчетности.

Организации, решившей воспользоваться второй из указанных выше возможностей, рекомендуется составить перечень **запасов управленческого назначения**, которые она будет сразу списывать на расходы.

При этом следует иметь в виду, что расходы отражаются на счетах 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы", поэтому, строго говоря, стоимость запасов управленческого назначения должна была бы такой организацией сразу относиться на себестоимость продаж: Дебет счета 90 Кредит счета 60.

Но поскольку счет 26 "Общехозяйственные расходы" теперь подлежит обязательному ежемесячному списанию на себестоимость продаж (в том числе, как будет показано ниже, и теми организациями, которые раньше формировали полную себестоимость), то допустимой и даже более рациональной в рассматриваемой ситуации будет бухгалтерская запись: Дебет счета 26 Кредит счета 60.

Рациональность здесь состоит в более простом - на одном бухгалтерском счете - формировании данных для заполнения статьи "Управленческие расходы" отчета о финансовых результатах.

Если организация посчитает необходимым осуществлять контроль за наличием и движением списанных на расходы запасов управленческого назначения, то эта задача может решаться как привычными организации способами, отработанными на основных средствах стоимостью не более 40 000 руб., так и другими удобными методами.

Аналогичным образом может быть организован и обязательный согласно п. 8 ФСБУ 5/2019 контроль за иными единовременно списанными на расходы, но не единовременно потребляемыми запасами, указанными в подп. "б" п. 4 ФСБУ, и за не принадлежащими организации запасами, указанными в подп. "б" п. 3 ФСБУ 5/2019, а также за ценностями, полученными некоммерческой организацией для безвозмездной передачи, на необходимость контроля за наличием и движением которых обращается внимание в ИС-учет-27.

Подчеркнем, что **неприменение** **ФСБУ 5/2019** **к запасам, предназначенным для управленческих нужд,** отнюдь **не обязанность, а лишь право организации**.

Решая, воспользоваться ли этим правом, организация должна исходить не столько из удобства или неудобства осуществления контроля за списанными в бухгалтерском учете запасами, сколько из влияния такого решения на бухгалтерскую отчетность организации.

Если признание соответствующих дополнительных единовременных расходов существенно ухудшит показатели отчета о финансовых результатах, то, наверное, и не надо пользоваться рассматриваемой возможностью. Не будем забывать также, что указанные показатели зачастую входят в состав критериев эффективности (KPI) работы менеджмента, в том числе работников бухгалтерии, а значит, влияют на оплату его труда.

Обратите внимание! Если в учетную политику организации на 2021 год будет включено положение о неприменении ФСБУ 5/2019 к запасам, предназначенным для управленческих нужд, с признанием затрат на их приобретение расходами периода, в котором они понесены, и при этом по состоянию на 31 декабря 2020 г. в балансовом учете организации числятся запасы, предназначенные для управленческих нужд, то в межотчетный период они должны быть списаны на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток): Дебет счета 84 Кредит счета 10.

При несущественности сумм возникающих расходов они могут быть списаны в первый рабочий день января 2021 года на себестоимость продаж: Дебет счета 90 Кредит счета 10.

\* \* \*

В ФСБУ 5/2019 не указано, что оно не применяется, как об этом писал в свое время Минфин России, к *сырью, материалам и т.п. активам, используемым для создания внеоборотных активов* (Рекомендации по аудиту отчетности за 2013 год (приложение к письму Минфина России от 29.01.2014 N 07-04-18/01)).

Но теперь это вытекает из подп. "а" п. 5 ФСБУ 26/2020, согласно которому к капитальным вложениям относятся, в частности, затраты *на приобретение имущества, предназначенного для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств*. И на это указывается в Информационном сообщении Минфина России от 03.11.2020 N ИС-учет-28 "Новый порядок учета капитальных вложений" (далее - ИС-учет-28).

При этом необходимо учитывать следующее:

- восстановление основных средств производится в том числе посредством ремонта (п. 26 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н);

- в капитальные вложения не включаются затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт (если только это не основные средства, используемые при осуществлении капитальных вложений) (подп. "б" п. 16 ФСБУ 26/2020);

- самостоятельными инвентарными объектами признаются существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (п. 10 ФСБУ 6/2020);

- определения текущего и капитального ремонта объектов строительства содержатся соответственно в п. 3.8 Методики определения стоимости строительной продукции на территории РФ МДС 81-35.2004, утвержденной Постановлением Госстроя РФ от 05.03.2004 N 15/1, и в п. 14.2, 14.3 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ, а иных объектов - в п. 2.3.7 - 2.3.9 Межгосударственного стандарта ГОСТ 18322-2016 "Система технического обслуживания и ремонта техники", утвержденного Приказом Росстандарта от 28.03.2017 N 186-ст.

То есть с 2022 года если организация купила 100 кирпичей и потом разложила их на две кучки по 50 кирпичей в каждой, предполагая первую использовать для текущего ремонта склада готовой продукции, а вторую - для реконструкции или капитального ремонта другого такого же склада, то первая кучка будет представлена в бухгалтерском балансе в составе запасов, а вторая - в составе группы статей "Основные средства".

При этом в бухгалтерском учете последняя может продолжать учитываться на счете 10.8 "Строительные материалы", как это предлагается в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденных Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - План счетов), но лучше перевести ее на введенный организацией одноименный субсчет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". В любом случае - с "привязкой" к соответствующей единице учета капитальных вложений, как она определяется в п. 7 и 8 ФСБУ 26/2020.

В 2021 году, полагаем, активы, подобные второй кучке кирпичей, могут показываться как в статье "Запасы" (теми, кто не применял и не будет применять указанную позицию Минфина России), так и по статье "Основные средства" на основании этой позиции. Потому что в самом ФСБУ 5/2019 по сравнению с ПБУ 5/01 в рассматриваемом отношении ничего, по сути, не изменилось.

В случае применения организацией с 2021 года второго из указанных вариантов и наличия при этом по состоянию на 31 декабря 2020 г. на счете 10.8 "Строительные материалы" запасов, предназначенных не для текущего ремонта, в межотчетный период целесообразно сделать бухгалтерскую запись: Дебет счета 08, субсчет "Строительные материалы", Кредит счета 10.8 "Строительные материалы".

\* \* \*

Подпунктом "б" п. 4 Проекта ФСБУ "Запасы" предусматривалось, что запасами не признаются животные и растения, используемые для получения сельскохозяйственной продукции.

По нашему мнению, исключение этого положения из текста стандарта при утверждении его Минфином не меняет того обстоятельства, что на основании п. 7.1 ПБУ 1/2008 для учета указанных активов должен применяться МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство", введенный в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н. При этом ФСБУ 5/2019 распространяется на другие специфические для сельского хозяйства активы, например семена и удобрения.

Можно считать также, что ФСБУ 5/2019 как стандарт об активах не распространяется на любые ценности, которые не могут признаны запасами ввиду того, что затраты на их приобретение или создание не обеспечат получение в будущем экономических выгод (подп. "а" п. 5 ФСБУ 5/2019).

С этой точки зрения ФСБУ 5/2019 не распространяется не только на материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам (подп. "в" п. 4 ФСБУ 5/2019), но и на **материальные ценности, приобретенные коммерческой организацией с целью использования их в благотворительной деятельности или в качестве взносов в некоммерческие организации**.

Если по состоянию на 31 декабря 2020 г. такие ценности числятся в балансовом учете организации, то в межотчетный период в отношении них должны быть сделаны следующие записи: Дебет счета 84 Кредит счета 10 (20, 41, 43).

При их несущественности суммы возникающих расходов такие запасы могут быть списаны в первый рабочий день января 2021 года:

- у коммерческой организации - на прочие расходы: Дебет счета 91 Кредит счета 10 (20, 41, 43);

- у некоммерческой организации - на счета учета затрат или целевого финансирования (в зависимости от учетной политики): Дебет счета 20 (26, 86) Кредит счета 10 (41).

ФСБУ 5/2019 также не должен распространяться на учитываемые на счете 41 "Товары" долгосрочные активы для продажи, учет которых регулируется п. 10.1 и 10.2 Положения по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02, утвержденного Приказом Минфина России от 02.07.2002 N 66н (проблемы, связанные с определенным "пересечением" норм ФСБУ 5/2019 и ПБУ 16/02, будут рассмотрены в [разделе 7.6](#P766) "Фактическая стоимость извлеченных запасов" главы 7 "Оценка при признании").

Глава 6. ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ОБЪЕКТЫ ЗАПАСОВ,

РОЛЬ В ЭТОМ ОПЕРАЦИОННОГО ЦИКЛА

(НА ПРИМЕРЕ СПЕЦОДЕЖДЫ И СПЕЦОСНАСТКИ)

Согласно п. 3 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*.

Понятие **операционного цикла** не является новым для российского бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 19 ПБУ 4/99 активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты *или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев*.

Согласно подп. "б" п. 4 ПБУ 6/01 использование объекта длительное время означает использование его свыше 12 месяцев *или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев*.

В аналогичном значении используется понятие операционного цикла в подп. "г" п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н, и в п. 46 Приказа N 34н.

Так что новым в ФСБУ 5/2019 в части применения понятия "операционный цикл" можно считать лишь то, что со второго места в иных определениях оно выведено на первое (кстати, в п. 4 ФСБУ 6/2020 оно по-прежнему осталось на втором, что подчеркивает важность обращения к нему именно для определения запасов).

В то же время в российских нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету понятие операционного цикла не раскрывается, поэтому в соответствии с п. 7.1 ПБУ 1/2008 необходимо обратиться к МСФО (этим, как не раз увидим далее, даже новые редакции ПБУ и новые ФСБУ отличаются от МСФО - не дается полное определение (разъяснение) используемых терминов и обоснование правил).

Согласно п. 68 МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности", введенного в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н, *операционный цикл - это промежуток времени между приобретением активов для обработки и их реализацией в форме денежных средств или их эквивалентов*. В случаях, когда обычный операционный цикл организации не поддается четкой идентификации, *принимается допущение, что его продолжительность составляет 12 месяцев*.

Если выразить определение операционного цикла в бухгалтерских записях, то получим промежуток времени между записями: Дебет счета 10 (20, 41) Кредит счета 60 и записями: Дебет счета 62 Кредит счета 90, Дебет счета 90 Кредит счета 43 (41, 20), в течение которого будет сделаны записи Дебет счета 20 (41) Кредит счета 02, 10, 60, 70, 69.

Обозначение окончания операционного цикла записями по реализации, а не по поступлению денежных средств (Дебет счета 51 Кредит счета 62) или их эквивалентов обусловлено тем, что при методе начисления к получению активов приравнивается возникновение права на их получение, то есть дебиторской задолженности (п. 6.1 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Прежде чем продолжить наш анализ, напомним, "водоразделом" между чем и чем является сегодня стоимостный критерий "не более 40 000 руб.", приведенный в п. 5 ПБУ 6/01.

Он отделяет не МПЗ от основных средств, а основные средства, чья первоначальная стоимость переносится на расходы в течение срока полезного использования посредством амортизации, от основных средств, указанная стоимость которых признается в расходах единовременно при начале эксплуатации. При этом если основные средства второго рода не начинают эксплуатироваться в период принятия их к учету, то на конец отчетного периода в бухгалтерском учете они будут отражены на счете 10 "Материалы", а в бухгалтерском балансе - в составе статьи "Запасы". При начале же эксплуатации (что в применимой к запасам терминологии означает "отпуск в производство") указанные основные средства списываются на расходы.

Но такой порядок действует до 2022 года, начиная с которого малоценные основные средства, чью стоимость организация будет устанавливать самостоятельно, списываются на расходы сразу, независимо от начала эксплуатации, минуя учет их в составе запасов (п. 5 ФСБУ 6/2020).

При этом **необоснованным представляется мнение о том, что с 2021 года** **п. 5** **ПБУ 6/01 утрачивает силу**, поскольку в ФСБУ 5/2019 вместо материально-производственных запасов говорится о запасах, и определение запасов отличается от определения материально-производственных запасов. Следовательно, **способ учета малоценных основных средств и их лимит** становятся неустановленными, вследствие чего они подлежат самостоятельному определению организацией на основании п. 7.1 ПБУ 1/2008.

Прежде всего констатируем очевидное.

Вопрос о стоимостном критерии как факторе, определяющем порядок учета, возникает только после того, как мы в соответствии с условиями признания квалифицировали актив в качестве основного средства, а порядок учета основных средств любой стоимости регулируется исключительно нормами ПБУ 6/01, в котором с 2021 года ничего не изменилось. Поэтому, как бы ни менялся порядок учета запаса, он ни в коей мере не может изменить порядок учета основных средств.

Если бы даже вдруг действительно возникла коллизия между нормами ФСБУ 5/2019 и ПБУ 6/01 по вопросу учета малоценных основных средств (чего, как покажем ниже, на самом деле нет и быть не может по означенной выше причине), то и тогда приоритет оставался бы за положениями ПБУ 6/01, как специально посвященными порядку учета основных средств. Как неоднократно отмечал Конституционный Суд РФ, при несоответствии норм, регулирующих один и тот же вопрос, содержащихся в актах одного юридического уровня, приоритетными являются нормы, принятые позднее. *При этом независимо от времени принятия приоритетными являются нормы, специально предназначенные для регулирования спорной ситуации* (Определение от 05.10.2000 N 199-О, Постановление от 29.06.2004 N 13-П и др.).

Да, напрямую в ПБУ 5/01 такое условие признания актива материально-производственными запасами, как использование в течение не более 12 месяцев или превышающего их операционного цикла, напрямую не формулировалось (не забудем при этом, что там эти условия вообще не были сформулированы в виде систематизированного перечня признаков, как это имело место в том же ПБУ 6/01). Однако имплицитно, то есть в неявно выраженном, подразумеваемом виде, указанное условие в ПБУ 5/01, конечно же, присутствовало.

Для начала это видно из самого характера перечисленных в п. 2 ПБУ 5/01 активов, принимаемых к учету в качестве материально-производственных запасов, - все они предназначены для использования в ходе текущей деятельности, для обычных видов деятельности (а не для капитальных вложений, что специально акцентировалось Минфином России в Рекомендациях по аудиту годовой отчетности за 2013 год (приложение к письму от 29.01.2014 N 07-04-18/01)). В этом же пункте ПБУ 5/01 сказано и про производственный цикл - синоним операционного цикла.

Кроме того, обязательность рассматриваемого условия для материально-производственных запасов следовала из указания в п. 19 ПБУ 4/99 на то, что краткосрочными, то есть оборотными (к которым относятся и материально-производственные запасы), являются активы, используемые в течение срока не более 12 месяцев или превышающего их операционного цикла, а также (от обратного) - из указания в подп. "в" п. 4 ПБУ 6/01 и в подп. "г" п. 3 ПБУ 14/2007 на то, что основными средствами и нематериальными активами, то есть внеоборотными активами, к которым материально-производственные запасы не относятся, являются активы, используемые в течение срока более 12 месяцев или превышающего их операционного цикла.

С точки зрения назначения экономическая идентичность материально производственных и "просто" запасов видна из сопоставления п. 2 ПБУ 5/01 с п. 3 ФСБУ 5/2019: если убрать товары и готовую продукцию, то в обоих случаях останется такой качественный квалифицирующий признак, как использование при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг), то есть - опять-таки - для обычной текущей деятельности, а не для капитальных вложений. При этом готовая продукция считается в ФСБУ 5/2019 тоже конечным результатом именно "производственного" цикла.

И наконец, обратим внимание на то, что с 1996 года статья баланса, в которой долгие годы представлялись материально-производственные запасы, называется "Запасы" (п. 4.3 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/96), утвержденного Приказом Минфина России от 08.02.1996 N 10, п. 20 ПБУ 4/99, Приказ Минфина России от 22.07.2003 N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций", Приказ N 66н), а до этого она называлась "Производственные запасы" - см. Приказ Минфина России от 19.10.1995 N 115 "О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 год").

Но сказанное выше вовсе не значит, что уже в 2021 году нельзя отказаться от применения абз. 4 п. 5 ПБУ 6/01.

Можно, но только не по причине начала применения ФСБУ 5/2019.

С 6 августа 2017 г. можно отказаться от применения любого правила, установленного нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, если его соблюдение приводит к формированию несущественной информации. Такую возможность дает п. 7.4 ПБУ 1/2008, об использовании которого см. подробнее [подраздел 7.2.1](#P447) "Оценочные обязательства" главы 7 "Оценка при признании". В связи с этим можно уже в 2021 году установить в учетной политике порядок учета малоценных основных средств, вводимый в качестве обязательного с 2022 года пунктом 5 ФСБУ 6/2020.

\* \* \*

Что изменилось для **спецодежды и спецоснастки** с отменой Приказа 135н, в п. 2 которого было сказано (было решено за бухгалтера), что данные объекты всегда, то есть независимо от сроков использования и стоимости, относятся к оборотным активам?

Только то, что теперь за бухгалтера перестали решать, к какому виду активов относятся спецодежда и спецоснастка - оборотным (запасам) или внеоборотным (капитальным вложениям, основным средствам).

Теперь на этот вопрос бухгалтеру придется отвечать самому на основе общих критериев признания, установленных в ПБУ 6/01 (с 2022 года - ФСБУ 6/2020) и ФСБУ 5/2019. Точно так же, как он решает эту проблему в отношении других физических объектов - компьютера, стола, лампы и т.д. Никакой специфики в этом отношении спецодежда и спецоснастка не имеют [<8>](#P304).

--------------------------------

<8> Именно по этой причине НРБУ БМЦ как разработчиком проекта ФСБУ "Запасы" не было реализовано первоначальное (снятое впоследствии) предложение Совета по стандартам бухгалтерского учета при Минфине России (см. о нем п. 1 ст. 25 Закона N 402-ФЗ) отразить в Проекте особенности учета спецодежды и спецоснастки (Протокол заседания Совета от 19.12.2017 N 20, размещенный на сайте Минфина России, в разделе "Бухгалтерский учет и отчетность/Совет по стандартам бухгалтерского учета/Информация о деятельности Совета"). Ведь, образно говоря, единственная особенность учета спецодежды и спецоснастки в качестве запасов или основных средств состоит в том, что никаких особенностей нет.

В окружающем нас мире нет ни запасов, ни основных средств, а есть только физические объекты, на которые мы в соответствии с установленными определениями навешиваем соответствующие ярлыки - запасы или основные средства.

Очень точно это продемонстрировано на отдельных примерах Минфином России.

Так, например, он указывает, что если организация формирует страховой запас отдельных видов активов (например, оборудования, узлов и запасных частей, материалов), то такие активы квалифицируются как запасы, основные средства или расходы в зависимости от того, положениям какого ПБУ - 5/01, 6/01 или 10/99 - они соответствуют (Рекомендации по аудиту годовой отчетности за 2015 год (приложение к письму от 22.01.2016 N 07-04-09/2355)).

Аналогичным образом на вопрос о том, в качестве основных средств или запасов должны быть приняты к бухгалтерскому учету катализаторы, Минфин отвечает так (по сути, а не буквально по тексту): если условия использования катализаторов соответствуют положениям ПБУ 6/01, то они должны быть признаны основными средствами, а если положениям ПБУ 5/01, то - материально-производственными запасами (письмо от 22.05.2020 N 03-03-06/1/42843).

То есть на один и тот же физический объект в разных ситуациях одной и той же организацией могут быть "навешены" разные "ярлыки" [<9>](#P312).

--------------------------------

<9> Реализацию этого подхода можно видеть, в частности, в принятых НРБУ БМЦ в ходе разработки проекта ФСБУ "Запасы" Рекомендациях от 17.11.2013 N Р-46/2013-ОК Нефтегаз "Учет насосно-компрессорных труб", от 09.06.2017 N Р-85/2017-КпР "Учет катализаторов, ядерного топлива, спецоснастки с длительным сроком использования", от 09.06.2017 N Р-86/2017-ОК ГДП "Долгосрочная руда и сырье", от 16.02.2018 N Р-89/2018-ОК Нефтегаз "Технологические остатки углеводородов".

Здесь уместно еще раз вспомнить уже приводившееся определение достоверной отчетности как отчетности, составленной исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету (п. 6 ПБУ 4/99).

**Главный,** а зачастую и единственный **критерий, на основании которого различаются запасы и основные средства, - это срок использования физического объекта (актива) с учетом понятия операционного цикла.**

Приведем пример.

Производственный (операционный) цикл изготовления самолета от приобретения материалов до продажи заказчику - более года. Предположим, весь этот период работник использует один комплект спецодежды. В качестве чего организация должна учитывать эту спецодежду - в качестве запасов или основных средств?

Если после завершения операционного цикла спецодежда больше не будет использоваться, то это запасы, потому что использование длилось хотя и более года, но не более одного операционного цикла.

Если срок полезного использования спецодежды превышает рассматриваемый операционный цикл и она будет использоваться и после его окончания, то тогда спецодежда относится к основным средствам.

При этом во втором случае к спецодежде как к основному средству сразу, то есть уже при ее приобретении, подключается стоимостный критерий.

Если стоимость спецодежды не превышает в 2021 году 40 000 руб. (а с 2022 года - лимит, установленный организацией), то при передаче работнику она все равно списывается на расходы, но уже не в качестве запасов, а в качестве малоценного основного средства. Если же стоимость спецодежды, признанной основным средством, превышает в 2021 году 40 000 руб., а с 2022 года - стоимость, установленную организацией, то эта спецодежда амортизируется в общем порядке в течение срока ее службы.

При этом у подавляющего большинства организаций операционный цикл короткий - намного короче 12 месяцев.

Иное может иметь место в машиностроении, судостроении, авиастроении, строительстве, нефтехимии и некоторых других производственных отраслях.

При торговле процесс "купил - продал" явно меньше 12 месяцев, при оказании длящихся услуг, например услуг охраны, операционный цикл длится максимум квартал, за который подписывается акт оказания (продажи) услуг, а по-хорошему - по экономическому смыслу всех длящихся услуг - так вообще месяц, и т.д. и т.п.

Соответственно, подавляющему большинству организаций обращаться к понятию операционного цикла вообще нет необходимости - им для отнесения актива к запасам или к основным средствам достаточно срока службы актива более 12 месяцев.

Кроме того, надо помнить и пользоваться сильно упрощающим жизнь положением п. 68 МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" о том, что в случаях, когда обычный операционный цикл организации не поддается четкой идентификации, принимается допущение, что его продолжительность составляет 12 месяцев, то есть не более 12 месяцев.

Обратите внимание! Значение имеет именно срок полезного использования актива, а не то, сколько он до этого находится в организации, лежит на складе.

Так, например, на одном из семинаров был задан вопрос о сроке использования краски, которую пускают в дело через 2 года после ее приобретения, но которая облупливается через 9 месяцев после ее нанесения. Конечно же, срок использования краски не 2 года 9 месяцев, а 9 месяцев, и она, безусловно, признается запасами.

Есть, правда, и более сложные случаи.

Например, шины служат более года, значит ли это, что они признаются основными средствами?

И тут, полагаю, не обойтись без обращения к определению инвентарного объекта в п. 6 ПБУ 6/01, а с 2022 года - в п. 10 ФСБУ 6/2020. Согласно этим определениям шины, как представляется, не могут быть инвентарным объектом основных средств ни в качестве функционально самостоятельного объекта, ни в качестве неотъемлемой части конструктивно-сочлененного объекта, выделяемой из него по определенным критериям.

Следовательно, шины в принципе не могут считаться основным средством, а должны независимо от срока службы признаваться запасами.

Таким образом, получается, что в определенных ситуациях для квалификации актива запасами или основными средствами надо обращаться к стандартам об обоих видах активов, вводя такой дополнительный ("от обратного") признак запасов, как неспособность актива быть инвентарным объектом основных средств. Возможно также, что подобные ситуации требуют дополнительного осмысления и методологической проработки.

В отдельных случаях квалификация актива, в том числе спецодежды и спецоснастки, в качестве запасов или основных средств может зависеть не от срока их службы, а от их функционального назначения.

Вспомним пример с двумя кучками кирпичей (см. [с. 39](#P251)) и подставим на их место два одинаковых комплекта спецодежды или спецоснастки.

Тот комплект, который используется только при текущих ремонтах складов готовой продукции или исправлении дефектов самой продукции, признается запасами, а тот, который используется при реконструкции или капитальном ремонте этих же складов, признается капитальными вложениями, а затем - основными средствами. И это при одинаковых сроках службы обоих комплектов.

Но таких ситуаций, во-первых, немного, а во-вторых, они могут решаться с учетом требования рациональности бухгалтерского учета (п. 6, 7.4 ПБУ 1/2008), применение которого будет рассмотрено в [подразделе 7.2.1](#P447) "Оценочные обязательства" главы 7 "Оценка при признании".

В тех случаях, когда отнесение спецодежды или спецоснастки к запасам или основным средствам может быть осуществлено только на основании срока использования, стоимость актива не имеет никакого значения.

Например, скафандр космонавта стоит не один миллион рублей, но если после полуторагодичного полета космонавта его скафандр к дальнейшему использованию непригоден, то у соответствующей организации он должен признаваться запасами, несмотря на свою стоимость, поскольку используется только в рамках одного операционного цикла (полета), превышающего 12 месяцев.

Все сказанное о спецодежде в полной мере относится и к спецоснастке.

При этом напомним, что согласно п. 9 Приказа N 135н учет спецоснастки мог быть организован в порядке, предусмотренном для учета основных средств, в чем отражалась та же возможность присвоения физическому объекту "спецоснастка" разных "ярлыков".

Таким образом, можно сделать **следующие выводы**:

- признание актива запасами или основным средством - это чисто бухгалтерская операция, производимая в соответствии с определениями, содержащимися в ФСБУ/ПБУ;

- запасами (оборотными, краткосрочными активами) будут считаться и ценности, используемые в течение более 12 месяцев, если они используются только в рамках одного операционного цикла, продолжительность которого превышает 12 месяцев;

- необходимость обращения к понятию "операционный цикл" возникает только при квалификации спецодежды и спецоснастки (и иных материальных ценностей), используемых более 12 месяцев, и только если сам этот цикл превышает 12 месяцев;

- вопрос о применении стоимостного критерия может вставать только после признания объекта основными средствами (а не запасами), то есть сначала - квалификация объекта учета, и лишь после этого - определение порядка списания его стоимости на расходы.

После всего сказанного, полагаю, становится понятной логика формулировки подп. "б" п. 3 ФСБУ 5/2019, согласно которой *к запасам относятся, в частности, инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, за исключением случаев, когда указанные объекты считаются для целей бухгалтерского учета основными средствами*.

В этом определении есть и признак характера, направленности использования ("используемые при..."), и вытекающий из него вывод о том, что при другом использовании те же самые физические объекты получат другую бухгалтерскую квалификацию (в качестве основных средств).

И конечно же, читать это определение надо вместе с уже проанализированным общим определением запасов с точки зрения срока использования активов.

Все сказанное выше можно обобщить в табличной форме следующим образом (см. таблицу 1).

Таблица 1

Квалификация спецодежды и спецоснастки

(и других ценностей) по ФСБУ 5/2019

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Срок/стоимость | Не более стоимостного критерия | Более стоимостного критерия |
| 1) не более 12 месяцев | Запасы |
| 2) более 12 месяцев |
| 2.1) один операционный цикл | Запасы |
| 2.2) более одного операционного цикла | В 2021 году - основные средства в составе МПЗ, списываемые на расходы единовременно при начале использования | Основные средства, списываемые на расходы через амортизацию в течение срока полезного использования |
|  | С 2022 года - основные средства, списываемые на расходы единовременно при принятии к учету, независимо от начала использования |

Обратите внимание! Если в группе статей баланса "Запасы" окажутся объединены запасы, используемые с учетом понятия операционного цикла более и не более 12 месяцев (в 2021 году это могут быть также не введенные в эксплуатацию основные средства стоимостью не более 40 000 руб.), то на основании п. 19 ПБУ 4/99, требующего представлять обособленно, то есть в разных статьях отчетности, краткосрочные и долгосрочные активы, в указанной группе статей по отдельной статье "в том числе" должны выделяться запасы со сроком использования более 12 месяцев. Точно так же, как это делается в отношении долгосрочной дебиторской задолженности, представляемой в балансе в группе статей "Дебиторская задолженность" по отдельной от краткосрочной задолженности статье.

При этом, по нашему мнению, из системного прочтения п. 11 и 19 ПБУ 4/99 следует, что распределение по разным статьям активов и обязательств со сроком использования (погашения) более и не более 12 месяцев производится независимо от существенности получаемой в результате такого разделения информации. Иными словами, п. 19 ПБУ 4/99 является специальной нормой по отношению к норме п. 11 этого ПБУ о необходимости представлять обособленно в бухгалтерской отчетности только существенную информацию.

Переходные бухгалтерские записи, которые надо сделать в межотчетный период для перехода от учета спецодежды и спецоснастки по правилам Приказа N 135н к учету по ФСБУ 5/2019, представлены в таблице 2.

Таблица 2

Переквалификация спецодежды и спецоснастки

(и иных подобных активов) в межотчетный период

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив | 2020 год | 2021 год | В межотчетный период |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Спецодежда и спецоснастка, используемые более 12 мес. и более одного операционного цикла | МПЗ | Основныесредства | - стоимостью не более 40 000 руб.:Д-т счета 84 (91 при несущественности суммы возникающих расходов) К-т счета 10;- стоимостью более 40 000 руб.:Д-т счета 01 К-т счета 10 - по первоначальной стоимости (стоимости приобретения или создания) спецодежды и/или спецоснастки;Д-т счета 10 К-т счета 02 - списанная на расходы часть стоимости спецодежды и/или спецоснастки преобразована в их амортизацию |
| Спецодежда и спецоснастка, используемыеболее 12 мес. но в одном операционномцикле | МПЗ/Запасы | - |
| Спецоснастка, учитываемая в соответствиис ПБУ 6/01, то естьиспользуемая более12 мес. и более одногооперационного цикла | Основные средства | - |

\* \* \*

Из наиболее значимых изменений состава запасов отметим также включение в них **незавершенного производства** (подп. "е" п. 3 ФСБУ 5/2019), которое в бухгалтерском балансе и ранее включалось в состав статьи "Запасы", но на которое согласно п. 4 ПБУ 5/01 не распространялись правила учета материально-производственных запасов.

Теперь же "втягивание" незавершенного производства в сферу запасов, распространение на него всех правил учета, установленных ФСБУ 5/2019, привело, как увидим далее, к двум важным последствиям для учета незавершенного производства.

Также не выделялись в ПБУ 5/01 в качестве отдельного объекта запасов **готовая продукция, товары, переданные другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи** (подп. "д" п. 3 ФСБУ 5/2019), хотя данные по счету 45 "Товары отгруженные" всегда и без этого включались в бухгалтерском балансе в статью "Запасы".

Прямое включение в состав запасов (что в целом понималось и прежде) **объектов недвижимости и нематериальных активов, создаваемых для других лиц, а также создаваемых или приобретаемых для продажи** (подп. "ж", "з" п. 3 ФСБУ 5/2019), особое значение имеет для **застройщиков**, на что и обращено внимание в ИС-учет-27.

Надо сказать, что и ранее многие из них отражали в бухгалтерском балансе затраты на строительство не в группе статей "Основные средства", а в группе статей "Запасы", рискуя, правда, при этом спором с регулирующим органом по вопросу о соблюдении необходимых нормативов и коэффициентов (см. Постановление АС Уральского округа от 27.10.2014 N Ф09-6490/14).

А теперь до отмены регулятором требования к застройщику учитывать стоимость объекта незавершенного долевого строительства в составе внеоборотных активов (п. 5 Порядка расчета норматива обеспеченности обязательств и норматива целевого использования средств, утвержденного Приказом Минстроя РФ от 15.05.2019 N 278/пр) застройщикам придется объяснять ему, что данный документ не может определять правила бухгалтерского учета и что указанные показатели должны считаться на основании бухгалтерского баланса иным, чем ранее, образом.

Аналогичным образом и **IT-компания, разрабатывающая программное обеспечение, исключительные права на которое будут отчуждены ею**, должна учитывать затраты на разработку такого ПО на счете 20 "Основное производство", а не на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", и представлять их в балансе в составе группы статей "Запасы", а не группы статей "Нематериальные активы" или "Результаты исследований и разработок".

Если по состоянию на 31 декабря 2020 г. в балансовом учете организации объекты недвижимости и нематериальных активов, создаваемых для других лиц или для продажи, учтены на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", то в межотчетный период они должны быть переведены в состав запасов бухгалтерской записью: Дебет счета 20 (43) Кредит счета 08 - с последующим применением к ним всех правил, установленных ФСБУ 5/2019 для этого вида запасов.

Глава 7. ОЦЕНКА ПРИ ПРИЗНАНИИ

В этом - самом объемном - разделе ФСБУ 5/2019 больше всего сложных нововведений. Причем отдельно рассматривается первоначальная оценка запасов, не являющихся незавершенным производством и готовой продукцией, и отдельно - особенности первоначальной оценки этих двух видов запасов.

7.1. Чем затраты отличаются от расходов

Согласно п. 9 ФСБУ 5/2019 запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости, если иное не установлено указанным стандартом. И в этом ничего нового нет (см. п. 5 ПБУ 5/01).

Новым является определение в п. 10 ФСБУ 5/2019 понятия затрат: *для целей настоящего стандарта затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов. Не считается затратами предварительная оплата поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления запасов, выполнения работ, оказания услуг*.

Уверен, что читателю эта дефиниция что-то очень напоминает.

И правильно - именно так определяются расходы в п. 2 ПБУ 10/99: *расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)*. А в п. 3 ПБУ 10/99 указано, что *для целей указанного стандарта не признается расходами организации выбытие активов в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг*.

Так в чем же разница между затратами и расходами в сегодняшнем понимании вопроса, в том числе с учетом п. 43 ФСБУ 5/2019, в котором указано, когда балансовая стоимость списываемых запасов, то есть фактические затраты на их приобретение (создание), признается расходом периода?

В [главе 6](#P268) отмечалось, что в окружающем нас мире нет ни запасов, ни основных средств, а есть только физические объекты, на которые мы в соответствии с установленными определениями навешиваем ярлыки - запасы или основные средства.

Точно так же можно сказать, что то, чем станут затраты организации (например, ушли деньги с расчетного счета) - активами или расходами, - это вопрос чисто бухгалтерской квалификации затрат в соответствии с установленными определениями. И расходы - это не сами затраты, в том числе формирующие стоимость активов, а затраты или перешедшие из бухгалтерского баланса в отчет о финансовых результатах, или сразу в него попадающие.

Значение четкого разграничения этих двух бухгалтерских понятий покажем на примере, связанном с применением ФСБУ 5/2019.

Согласно п. 13.1 ПБУ 5/01 организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может оценивать приобретенные материально-производственные запасы по цене поставщика. При этом иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены.

Поясняя последнюю норму, Минфин России указывал, что другие затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов, отражаются по дебету счета 20 "Основное производство" (по дебету других счетов учета затрат на производство - при использовании таких счетов) в корреспонденции со счетами учета расчетов с контрагентами, персоналом по оплате труда, др. в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены (Информационное сообщение от 24.06.2016 N ИС-учет-5).

В соответствии с п. 2 ФСБУ 5/2019 этот стандарт может не применяться микропредприятием, за исключением микропредприятия, которое не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. При этом затраты, которые в соответствии с указанным стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходом периода, в котором были понесены.

Слово "расходы", как мы поняли, означает себестоимость продаж, раз речь идет о приобретении запасов для обычных видов деятельности, то есть бухгалтерскую запись: Дебет счета 90 Кредит счета 60 (71).

Таким образом, если микропредприятие решит пользоваться указанной возможностью, то правильным будет учитывать затраты на приобретение сразу в себестоимости продаж (если только нет незавершенного производства, а в его отсутствие - управленческой потребности в том, чтобы "пропускать" запасы транзитом через счета учета затрат, что должно быть зафиксировано в учетной политике).

В заключение отметим, что определения расходов в ПБУ 10/99 и затрат в ФСБУ 5/2019 даны "в целях настоящего стандарта". То есть формально они не пересекаются, что позволяет обходить вопрос об их соотношении в разных ситуациях, например о том, элементами чего - расходов или затрат - являются одни и те же объекты учета, перечисленные в п. 8 ПБУ 10/99 и п. 23 ФСБУ 5/2019.

7.2. Новые элементы фактических затрат

7.2.1. Оценочные обязательства

Согласно подп. "г" п. 11 ФСБУ 5/2019 в фактическую себестоимость запасов, в частности, включается величина оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды.

Лежащая в основе этого положения общая норма была сформулирована 10 лет назад в п. 8 Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010), утвержденного Приказом Минфина России от 13.12.2010 N 167н: при признании оценочного обязательства *в зависимости от его характера* величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы *либо включается в стоимость актива*.

Через год оценочное обязательство организации в отношении охраны окружающей среды, рекультивации земель, ликвидации зданий, сооружений, оборудования, возникающее в связи с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, было отнесено к фактическим затратам на приобретение (создание) поисковых активов (п. 13 Положения по бухгалтерскому учету "Учет затрат на освоение природных ресурсов" (ПБУ 24/2011), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2011 N 125н).

А уже в 2013 году Минфин предложил включать сумму оценочных обязательств на демонтаж и утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды в первоначальную стоимость основных средств (Рекомендации по аудиту годовой отчетности за 2012 год (приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01)), хотя в ПБУ 6/01 соответствующее положение так и не было включено.

Ну с основными средствами, скажет читатель, все более или менее понятно, они могут относиться к опасным производственным объектам, которые после вывода из эксплуатации надо утилизировать, а еще, возможно, и устранить вред, нанесенный окружающей среде во время их (например, нефтяной скважины или нефтепровода) функционирования.

Но какие же это могут быть так называемые ликвидационные обязательства оценочного характера, связанные с запасами?

Самый простой пример - люминесцентные лампы (будем считать по умолчанию, что они используются не более года).

Когда лампы перегорят, их нельзя просто выбросить в мусор - надо заключить договор со специализированной организацией на утилизацию. Следовательно, при приобретении ламп (обязывающее событие) у организации возникает обязательство понести расходы на их ликвидацию, но поскольку неизвестно, когда лампы перегорят и, соответственно, когда придется нести расходы на утилизацию, то возникает именно оценочное обязательство.

Его расчетная стоимость должна быть включена в стоимость ламп бухгалтерской записью: Дебет счета 10 Кредит счета 96 (тем, у кого будут возникать вопросы практического характера по включению оценочных обязательств в группу однородных объектов, можно предложить ознакомиться с рассмотрением сходных вопросов применительно к основным средствам и поисковым активам в письме Минфина России от 29.04.2015 N 03-05-05-01/24998 и в Рекомендации НРБУ БМЦ от 21.06.2013 N Р-30/2013-КпР "Ликвидационные обязательства").

Другой пример - обязательная утилизация шин.

Кроме того, есть сырье, химические удобрения, после временного вынужденного открытого хранения которых не на специальных площадках неизбежно возникают расходы по устранению нанесенного ими ущерба соответствующему земельному участку. Под эти будущие расходы при определенных условиях тоже необходимо создавать оценочные "ликвидационные" обязательства с включением их расчетной стоимости в стоимость сырья или удобрений при принятии к учету (все той же бухгалтерской записью: Дебет счета 10(41) Кредит счета 96).

Если оценочное обязательство, связанное с запасами, подлежит исполнению более чем через 12 месяцев после его возникновения (например, то же обязательство по утилизации шин), то при первоначальном отражении оно подлежит оценке по приведенной стоимости, определяемой, как правило, путем дисконтирования.

Об этом тоже уже 10 лет написано в п. 20 ПБУ 8/2010, а в примере 3 Приложения 2 к этому ПБУ показано, как рассчитывается приведенная стоимость и как в дальнейшем наращивается стоимость оценочного обязательства до момента его выполнения.

Также можно порекомендовать тем организациям, у которых возникают оценочные обязательства, связанные с запасами, и которые собираются выполнять требования ФСБУ 5/2019, быть готовыми к возможному снижению чистой прибыли отчетного периода при тех же самых и даже  объемах продаж и неизменности или даже уменьшении себестоимости продаж. Причиной этого может стать включение в стоимость запасов оценочных обязательств. Аналогичную ситуацию мы "проходили", когда с 2011 года стали отражать в составе затрат оценочные обязательства под отпуска и премии по итогам года.

В [главе 4](#P171) "Отражение последствий изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 5/2019" было решено, что изменение порядка определения стоимости запасов не должно вести к пересчету стоимости запасов, "переходящих" из 2020 года в 2021 год.

С этой точки зрения, казалось бы, никаких переходных бухгалтерских записей по включению в стоимость "переходящих" запасов связанных с ними оценочных обязательств (если таковые имеются) в межотчетный период делаться не должно. Однако в той же [главе](#P171) было сказано и об одном возможном исключении, которое как раз и хотелось бы обсудить.

По моему мнению, применительно к обязательствам - неважно, обычным или оценочным, - требование осмотрительности (в том виде, как оно сформулировано в п. 6 ПБУ 1/2008 [<10>](#P467)) означает, что в ситуациях неопределенности нужно исходить из большей готовности к отражению, чем к неотражению обязательств, что лучше их завысить, чем занизить. Поэтому вопрос о включении в стоимость запасов связанных с ними, но не отраженных ранее оценочных обязательств должен решаться, как представляется, не только с точки зрения изменения или неизменности стоимости запасов, но и с точки зрения значимости для пользователя информации об обязательствах, то есть о будущих оттоках экономических выгод организации.

--------------------------------

<10> В п. 2.16, 2.17 Концептуальных основ представления финансовых отчетов (применяемых на территории РФ в целях и порядке, предусмотренных введенными на ее территории МСФО) это требование сформулировано иначе - с упором на его нейтральность, не подразумевающую систематической потребности в более убедительных доказательствах для обоснования признания активов или доходов, чем для признания обязательств или расходов.

Примером такого подхода можно считать п. 3 письма ЦБ РФ N ИН-012-17/161, в котором сказано следующее:

*В случае если в отношении запасов, числящихся в бухгалтерском учете по состоянию на 1 января 2021 г., кредитная организация определяет существенные будущие затраты на выполнение обязательств по утилизации запасов, то в первый рабочий день 2021 года после составления баланса за 31 декабря 2020 г. до отражения в бухгалтерском учете операций, совершенных в течение первого рабочего дня 2021 года, кредитной организации рекомендуется отразить резерв по оценочному обязательству некредитного характера в порядке, аналогичном установленному для основных средств.*

То есть, добавлю от себя, включить оценочные обязательства в фактическую стоимость запасов, как это делается в отношении первоначальной стоимости основных средств (см. п. 2.15 Положения Банка России от 22.12.2014 N 448-П "О порядке бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, недвижимости, временно неиспользуемой в основной деятельности, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено").

Важным в этой рекомендации Банка России является указание на необходимость решать вопрос **исходя из существенности размера оценочных обязательств**.

В связи с этим отметим, что с завершением внедрения в российский учет норм МСФО в нем возрастает и значение критерия существенности, а также умения его применять.

Этот факт нашел отражение во включении в 2017 году в ПБУ 1/2008 пункта 7.4, посвященного существенности, и во введении Приказом Минфина России от 05.08.2019 N 119н в действие на территории РФ документа МСФО "Определение существенности (поправки к МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 8)".

Согласно п. 7.4 ПБУ 1/2008 *в той степени, в которой применение учетной политики, сформированной в соответствии с* *пунктами 7* *и* *7.1* *этого ПБУ, приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (далее - несущественная информация), организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности (без применения* *пунктов 7**,* *7.1* *ПБУ 1/2008). Отнесение информации к несущественной организация осуществляет самостоятельно исходя как из величины, так и характера этой информации*.

Таким образом, принцип существенности не дает права не отражать несущественную информацию в бухгалтерском учете и отчетности, а лишь позволяет отражать ее не по правилам бухгалтерского учета, установленным ФСБУ/ПБУ (о которых говорится в п. 7 ПБУ 1/2008) или самостоятельно разработанным организацией в соответствии с п. 7.1 ПБУ 1/2008, если есть более удобный (рациональный) для организации способ.

Что касается учета характера информации при определении ее несущественности, то с точки зрения нынешней формулировки требования осмотрительности информация об обязательствах является более существенной, чем информация об активах.

При этом следует помнить, что существенность информации, как и существенность ошибки, должна определяться по отношению не только к одному, но и к совокупности однородных и не только однородных фактов хозяйственной жизни (п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010), утвержденного Приказом Минфина России от 28.06.2010 N 63н, п. 7 МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности").

Имеется в виду, что несколько несущественных самих по себе фактов хозяйственной жизни в сумме могут дать существенную информацию. В связи с этим те факты хозяйственной жизни, которые в начале года были несущественными, по мере нарастания их количества могут к концу года стать существенными, что приведет к необходимости пересматривать первоначальный упрощенный порядок их учета.

Поэтому пользоваться показателем существенности с целью рационализации учета надо взвешенно, подходя к этому комплексно.

С учетом сказанного выше существенные по величине оценочные обязательства, связанные с запасами, рекомендуется в межотчетный период включить в стоимость соответствующих запасов бухгалтерской записью: Дебет счета 10 (20, 41, 43) Кредит счета 96.

При этом величина оценочных обязательств, являющаяся существенной по отношению к всем обязательствам организации, может оказаться несущественной по отношению к стоимости запасов (то есть включение оценочных обязательств в стоимость запасов не изменит ее существенным образом). В этом случае оценочные обязательства можно отнести на себестоимость продаж 2021 года бухгалтерской записью: Дебет счета 90 Кредит счета 96.

Обратите внимание! Запись производится по дебету именно счета 90 "Продажи", а не 91 "Прочие доходы и расходы", что связано с некоторым изменением подходов к разделению расходов и доходов на расходы и доходы по обычным видам деятельности и прочие.

Так, в новых ФСБУ и новых редакциях действующих ПБУ не дается квалификация возникающих в том или ином случае доходов и расходов - это считается внутренним вопросом организации, и его решение определяется характером деятельности, в связи с осуществлением которой появляются данные доходы и расходы. Поэтому все доходы и расходы, возникающие в связи с ведением обычных видов деятельности, относятся на счет 90 "Продажи".

Соответственно, если речь идет о запасах, приобретаемых для обычных видов деятельности, то и связанные с этими запасами обязательства, не включаемые в стоимость запасов по причине несущественного влияния на нее, относятся на расходы по обычным видам деятельности. И с проявлением этой логики мы столкнемся еще не раз.

7.2.2. Проценты по заемным средствам

Пунктом 6 ПБУ 5/01 было предусмотрено, что к затратам по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включаемым в фактическую стоимость последних, относятся, в частности, начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов.

И это не противоречило нормам п. 12 Положения по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" (ПБУ 15/01), утвержденного Приказом Минфина России от 02.08.2001 N 60н, о том, что в стоимость актива проценты по заемным средствам включаются только в случае признания его инвестиционным активом в понимании п. 13 этого же ПБУ.

Но через 7 лет в определение инвестиционного актива был добавлен такой признак, как способность впоследствии быть принятым к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н). После этого вопрос о включении процентов по заемным средствам в стоимость запасов как-то сам собой отпал.

В 2016 году НРБУ БМЦ вернулся к этому вопросу в связи с разработкой проекта ФСБУ "Запасы".

Положения п. 2 ст. 8 Закона N 402-ФЗ говорят о том, что при формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами. Отсюда был сделан вывод о том, что способ ведения бухгалтерского учета одной организацией (в том числе включение или невключение процентов по заемным средствам в стоимость актива) не может зависеть от ведения бухучета другой организацией (в том числе от того, в качестве внеоборотного (основных средств и т.п.) или оборотного (товаров, полуфабрикатов и т.п.) актива этой другой организацией будет принят к бухгалтерскому учету объект, создаваемый по ее заказу первой организацией).

В итоге с учетом норм МСФО было предложено считать, что при определенных условиях к инвестиционным активам, в стоимость которых включаются проценты по заемным средствам, может быть отнесено незавершенное производство подрядчика, исполнителя (Рекомендация НРБУ БМЦ от 27.05.2016 N Р-69/2016-КпР "Включение долговых затрат в стоимость производимой продукции").

Дополнительными аргументами в пользу этой позиции стали введенные через год в ПБУ 1/2008 пункт 5.1, согласно которому организация выбирает способы ведения бухгалтерского учета независимо от выбора способов ведения бухгалтерского учета другими организациями, и часто упоминаемый в настоящей книге [пункт 7.1](#P428).

Согласно подп. "д" п. 11 ФСБУ 5/2019 в фактическую себестоимость запасов, в частности, включаются проценты, *подлежащие включению в стоимость инвестиционного актива*. Отсюда по-новому должны решаться две ситуации.

1) Если вернуться к примеру с двумя кучками кирпичей (см. [с. 39](#P251)) и ввести условие о приобретении всех 100 кирпичей за счет одних и тех же заемных средств, то получится, что часть процентов, относящиеся к стоимости кирпичей, предназначенных для реконструкции или капитального ремонта склада готовой продукции, должны включаться в стоимость соответствующей единицы учета капитальных вложений (Дебет счета 08 Кредит счета 76 (66, 67)). Как определить эту часть уплачиваемых (подлежащих уплате) процентов, установлено в п. 14 ПБУ 15/2008.

2) Однако вторая кучка кирпичей изначально является капитальными вложениями, а не запасами, тогда как в ФСБУ 5/2019 говорится о включении процентов в стоимость запасов. Какой же вид запасов может относиться к инвестиционным активам?

В первую очередь это незавершенное производство, о котором говорится в упомянутой выше Рекомендации НРБУ БМЦ.

Но таковыми могут быть и кирпичи из первой кучки, предназначенные для текущего ремонта склада готовой продукции, если они требуют существенной по суммам затрат и длительной по времени подготовки к использованию, например дополнительного обжига для улучшения каких-то качеств, необходимых в особых климатических условиях или в агрессивной среде.

Такой же подготовки, например различного обогащения, может требовать рудное или другое сырье.

При этом что считать длительным временем и существенными затратами на приобретение, сооружение и (или) изготовление объекта, являющимися согласно п. 7 ПБУ 15/2008 обязательными признаками инвестиционного актива, определяет в учетной политике сама организация. В связи с этим требует обсуждения вопрос, могут ли быть установлены разная продолжительность и разная величина затрат для признания инвестиционным активом капитальных вложений, с одной стороны, и запасов - с другой.

7.3. Фактическая себестоимость запасов,

приобретаемых по договорам,

предусматривающим предоставление скидок

Согласно п. 2 и 6.5 ПБУ 10/99 признаваемая расходами величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации по договору скидок (накидок).

Опираясь на эти нормы, Минфин России давно предлагал, чтобы при наличии у покупателя (заказчика) уверенности в выполнении условий получения скидки он еще до ее фактического получения признавал расходы на приобретение в сумме за вычетом скидки (Рекомендации по аудиту годовой отчетности за 2014 год (приложение к письму от 06.02.2015 N 07-04-06/5027)). При этом в силу двойной проводки величина кредиторской задолженности определяет и стоимость приобретаемого актива, в том числе запасов.

Да и аудиторы этого не требовали - включая данную рекомендацию в отчет, чтобы не было лишних проблем при контроле качества со стороны СРО, не настаивали даже при существенности соответствующих данных на ее обязательном выполнении.

Отметим, что в реальности скидки всегда являются ретроспективными, то есть предоставляемыми уже после выполнения установленных договором условий их получения, а вот отражать их можно и ретроспективно - только в момент возникновения права на предоставление/получение в соответствии с договором - и перспективно - еще до возникновения такого права, исходя лишь из оценки вероятности выполнения необходимых для получения скидки условий (что и предлагал Минфин России).

Согласно подп. "б" п. 12 ФСБУ 5/2019 суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате при приобретении (создании) запасов, включаются в фактическую себестоимость запасов *с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления*.

От процитированного выше п. 6.5 ПБУ 10/99 приведенное положение ФСБУ 5/2019 отличается двумя моментами:

1) неопределенным временем причастия ("предоставляемых") вместо прошедшего времени ("предоставленных") - устранено формальное грамматическое препятствие для перспективного отражения скидок;

2) указанием на независимость порядка учета скидок от формы их предоставления, то есть на приоритет применительно к скидкам экономического содержания перед правовой формой (п. 6 ПБУ 1/2008).

Экономическое же содержание скидок - независимо от того, как они названы в договоре (скидки, бонусы, премии) и в какой форме они предоставляются (денежными средствами, уменьшением кредиторской задолженности, зачетом постоплаты в счет предоплаты будущих приобретений, безвозмездным предоставлением нескольких единиц продукции (работ, услуг)), - состоит в уменьшении затрат на приобретение товаров (работ, услуг), в данном случае запасов.

Этим бухгалтерский учет скидок покупателем (заказчиком) отличается от их налогового учета, в котором они признаются внереализационным доходом - симметрично учету скидок продавцом (подрядчиком, исполнителем) в качестве внереализационных расходов (подп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ). В бухгалтерском учете в силу получения скидок в ходе осуществления, как правило, обычных видов деятельности нет никаких оснований относить их к прочим доходам.

Отметим, что во избежание связывания скидок с какой-то одной формой их предоставления НРБУ БМЦ назвал соответствующую Рекомендацию от 01.03.2017 N Р-79/2017-ОК Торг "Учет преференций, получаемых от поставщиков".

Пример 7.1. Согласно договору при приобретении 100 единиц запчастей к производственному оборудованию организация получит 10%-ную скидку на все приобретенные запчасти. Договорная стоимость одной запчасти - 120 руб., в том числе НДС - 20 руб.

С учетом бизнес-плана, плана ремонтов и полученных заявок от производственных подразделений можно говорить о том, что с вероятностью более 50% организацией будет приобретено количество запчастей, дающее право на получение скидки. Зафиксировав это бухгалтерской справкой, бухгалтер уже первую запчасть оценивает при отражении на счете 10 с учетом скидки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 10 | К-т счета 60 | - 90 руб. - отражена стоимость без НДС с учетом скидки (при уверенности в получении скидки); |
| Д-т счета 19 | К-т счета 60 | - 20 руб. - отражена сумма НДС по первичным учетным документам поставщика (всегда независимо от уверенности продавца); |
| Д-т счета 68 | К-т счета 19 | - 20 руб. - вычет НДС на основании счета-фактуры поставщика. |

Обратим внимание на то, что в [примере](#P521) сумма НДС, принятого к учету и к вычету, составляет более 20% от стоимости принятых к учету запасов.

Ведь именно эту сумму НДС продавец укажет не только в счете-фактуре, но и в накладной, поскольку изменение правил бухучета, как правильно отмечал Минфин России, никак не влияет на расчеты по НДС и по налогу на прибыль (письма от 20.02.2017 N 03-03-06/1/9527, от 05.09.2017 N 03-03-06/2/56921). Даже если при этом выручку от реализации запчастей продавец покажет за вычетом скидки в силу уверенности в выполнении покупателем условий ее предоставления (например, на основе предыдущего опыта сотрудничества с данным покупателем). Именно это предлагал продавцу Минфин в тех же Рекомендациях аудиторам по проверке отчетности за 2014 год, и именно такой вариант предусмотрен в п. 39 проекта ФСБУ "Доходы", разработанного ИПБ России на основе МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями", введенного в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н (https://www.ipbr.org).

Надеюсь, что при начислении продавцом к уплате в бюджет "правильной" суммы НДС (в нашем [примере](#P521) - 20 руб.) у покупателя не возникнет проблем с принятием ее к вычету.

По-видимому, в накладной, как и в книге продаж, продавец в этом случае укажет стоимость товаров не в сумме выручки, отраженной в бухгалтерском учете, а в сумме, указанной в договоре. В любом случае покупатель всегда может принять на учет запасы в меньшей сумме, чем указано в накладной оценке, пояснив причину расхождения упомянутой в [примере](#P521) бухгалтерской справкой.

Если ввести в [пример 7.1](#P521) условие о том, что договором предусмотрена оплата каждой единицы запчастей по договорной цене, то часть оплаты покупатель может перевести в так называемый "условный" аванс:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 60 | К-т счета 51 | - 120 руб. - оплачена полученная запчасть по договорной цене; |
| Д-т счета 60/Условные авансы выданные | К-т счета 60 | - 10 руб. - учтено превышение стоимости оплаты над оприходованной стоимостью запчастей (с учетом НДС) (120 руб. - 110 руб.). |

Из практических проблем обратим также внимание на возможное несовпадение данных бухгалтерского учета покупателя и продавца о сумме соответственно кредиторской и дебиторской задолженности в силу разной степени уверенности в выполнении условий получения/предоставления скидки.

В таком случае станет невозможным сформировать акт сверки из данных бухучета.

Однако здесь следует напомнить о том, что данным документом сверяются не данные двух бухучетов (в противном случае нельзя было бы подписать акт сверки, например, с индивидуальным предпринимателем, не ведущим бухгалтерский учет), а финансовое выполнение условий договоров.

Напомним также, что уже и сегодня есть примеры несовпадения данных бухгалтерского учета сторон договора о суммах взаимной задолженности по одной и той же хозяйственной операции вследствие применения ими разного порядка учета: так, одни организации отражают в балансе сумму аванса в полной сумме без вычета "входящего" в нее НДС, а другие - за вычетом НДС, показывая сумму НДС по другой статье баланса [<11>](#P552).

--------------------------------

<11> Во втором случае это делают на основе Рекомендаций по аудиту годовой отчетности за 2012 год (Приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01) и/или Рекомендации НРБУ БМЦ от 09.08.2013 N Р-29/2013-КпР "НДС с авансов выданных и полученных".

Другое дело, что для формирования актов сверки не на основе данных бухгалтерского учета требуется больше времени, и это еще один повод для бухгалтера начинать объяснять руководству, что ведение учета по новым правилам требует дополнительных "рук".

И еще один нюанс.

Хорошо, если экономическая ситуация стабильна и все наши прогнозные "уверенности" сбываются. А что, если, например, в середине года случится пандемия и мы уже точно не купим 100 единиц запчастей, поскольку часть производственного оборудования простаивает, временно не эксплуатируется в связи с падением спроса на нашу продукцию?

Тогда с момента пересмотра планов, вероятностей и "уверенностей" мы начинаем отражать приобретение запчастей по их договорной стоимости без учета будущей скидки:

Д-т счета 10 К-т счета 60 - 100 руб.

Но при этом, руководствуясь п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, ранее сформированные данные о стоимости приобретенных запчастей не пересматриваем.

Чем же полезны для пользователей бухгалтерской отчетности такие правила оценки стоимости запасов, приобретаемых по договорам, предусматривающим возможность предоставления скидок, которые добавляют работы бухгалтеру (собрать информацию для понимания вероятности выполнения условий получения скидки, описать результат в бухгалтерской справке, следить за тем, не изменилась ли указанная вероятность, и т.д.)?

Одна из претензий к бухгалтерской отчетности со стороны ее пользователей состоит в том, что эта отчетность вся про прошлое, о том, что произошло в хозяйственной жизни организации к отчетной дате. А как поется в песне, "устроены так люди - желают знать, что будет!", поэтому говорят о необходимости повышения "прогнозной ценности" бухгалтерской отчетности (п. 2.8, 2.10 Концептуальных основ представления финансовых отчетов).

Один из способов повышения этой ценности состоит в том, чтобы показать в бухгалтерской отчетности не только уже состоявшийся факт хозяйственной жизни, но и тот факт, в высокой вероятности наступления которого в обозримом будущем мы уверены.

Примеры реализации этого подхода на основании рекомендаций Минфина аудиторам по проверке годовой бухгалтерской отчетности есть уже сегодня (см. Рекомендации по аудиту годовой отчетности за 2010 год (приложение к письму Минфина России от 24.01.2011 N 07-02-18/01), Рекомендации по аудиту годовой отчетности за 2014 год (приложение к письму Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027), Рекомендации по аудиту годовой отчетности за 2019 год (приложение к письму Минфина России от 27.12.2019 N 07-04-09/102563)):

- не закрытые на отчетную дату авансы, выданные под строительство основных средств, в "отработке" которых подрядчиком заказчик уверен, рекомендуется представлять в балансе в составе группы "Основные средства" (а не в составе дебиторской задолженности);

- средства, которые после регистрации изменений в уставе, осуществляемой после отчетной даты, станут частью уставного капитала, рекомендуется уже на отчетную дату показывать в составе капитала (а не в составе кредиторской задолженности).

Кроме того, перспективное отражение скидок выгодно и самой организации, поскольку, снижая стоимость запасов, оно увеличивает чистую прибыль отчетного периода, в котором эти запасы будут реализованы в виде готовой продукции или товаров.

А предположим, мы не стали отражать скидки перспективно, например аргументируя это отсутствием уверенности в выполнении условий их получения. Тогда возникновение права на предоставление скидок должно отражаться в учете и отчетности точно так же, как и перспективное отражение скидок, - как **уменьшение затрат на приобретение запасов**. Об этом сказано в Рекомендации НРБУ БМЦ от 25.01.2013 N Р-35/2013-КпР "Учет ретроспективных скидок при приобретении МПЗ":

1. Если величина скидки определена в рамках одного отчетного периода, в бухгалтерской отчетности *необходимо скорректировать следующие показатели: запасы, незавершенное производство, себестоимость продаж*.

2. Если ретроспективная скидка определена в следующем отчетном периоде, но до даты утверждения отчетности, данное событие признается событием, подтверждающим существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность, и на величину скидки *корректируется стоимость поступивших материально-производственных запасов, списанных в производство материально-производственных запасов и реализованной продукции прошлого отчетного периода*.

3. В случае если остатки материально-производственных запасов (в том числе в составе произведенной из материально-производственных запасов продукции и пр.) на начало и конец периода несущественные, в бухгалтерской отчетности допустимо корректировать только показатель "Себестоимость продаж" с одновременным уменьшением обязательств перед поставщиком.

4. Если ретроспективная скидка определена в следующем отчетном периоде после даты утверждения отчетности, *величина скидки уменьшает себестоимость продаж следующего отчетного периода, а также обязательства перед поставщиком*.

Таким образом, если на момент получения скидки еще не все запасы, по которым получена скидка, реализованы в виде товаров или готовой продукции, следует определить относящуюся к ним часть скидки, в отношении которой будет сделана **сторнировочная бухгалтерская запись на сумму скидки:** Дебет счета 10 (20, 41, 43) Кредит счета 60. Но делать это целесообразно не в разрезе каждой учетной единицы запасов, а укрупненным и расчетным путем (особенно если рентабельность по номенклатуре управленческому учету не интересна и в нем не отслеживается).

Определить часть скидки, относящейся к остатку товаров, можно, например, способом, которым распределяется сумма транспортно-заготовительных расходов между фактической себестоимостью проданных в данном месяце товаров и их остатком на конец месяца (п. 228 утратившего силу Приказа 119н, ст. 320 НК РФ).

Для упрощения учета можно относить всю сумму скидки на уменьшение себестоимости продаж периода ее получения (Дебет счета 90 Кредит счета 60 **СТОРНО на сумму скидки**), но для этого в соответствии с п. 7.4 ПБУ 1/2008 надо убедиться в том, что различие между двумя указанными способами учета скидок не оказывает существенного влияния на показатели баланса и отчета о финансовых результатах отчетного периода.

Внимание! Выбранный способ ретроспективного учета скидок должен быть обоснован и закреплен в учетной политике организации.

В условиях [примера 7.1](#P521) (см. с. 75) в бухгалтерском учете общий порядок отражения **ретроспективных скидок** выразится в зависимости от формы предоставления скидки следующими записями.

**Вариант 1. Получение скидки в виде денежной премии:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 90 | К-т счета 60 | -  - СТОРНО - возникло право на получение скидки (несмотря на то что с экономической точки зрения уменьшению расходов равносильно равнозначное увеличение доходов, мы в данном случае не рекомендуем делать запись: Д-т счета 60 К-т счета 90, поскольку кредит счета 90 "Продажи" ассоциируется с выручкой, с реализацией); |
| Д-т счета 51 | К-т счета 60 | - 10 руб. - получена скидка. |

**Вариант 2. Получение скидки в виде уменьшения задолженности по оплате:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 90 | К-т счета 60 | -  - СТОРНО - получена скидка. |

**Вариант 3. Получение скидки в виде зачета постоплаты в счет аванса:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 90 | К-т счета 60 | -  - СТОРНО - возникло право на получение скидки; |
| Д-т счета 60/аванс | К-т счета 60 | - 10 руб. - получена скидка. |

**Вариант 4. Получение скидки в виде бесплатной поставки:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 90 | К-т счета 60 | -  - СТОРНО - возникло право на получение скидки; |
| Д-т счета 10 | К-т счета 60 | - 10 руб. - получена скидка. |

Наибольшие вопросы здесь обычно вызывает факт влияния скидки на себестоимость не того периода, когда были или будут проданы запасы, к которым относятся скидки.

Дальше будет показано, что такой порядок предусмотрен ФСБУ 5/2019 еще для нескольких ситуаций, а также что в некоторых случаях он применяется уже и сегодня.

Как вести учет, если в договоре, как это и бывает в большинстве случаев, сказано, что сумма ретроспективной скидки не меняет стоимость проданных товаров, работ, услуг?

Надо ли в этом случае делать в бухгалтерском учете указанные записи?

Не будем забывать, что указанная запись в договоре делается исключительно в целях НДС. Она с 1 июля 2013 г. позволяет покупателю не восстанавливать НДС с суммы скидки (подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ).

До этого, напомним, и для целей НДС вопрос решался исходя не из правовой формы (записи в договоре), а из экономического содержания отношений. Этот подход состоял в следующем: независимо от того, как стороны определили систему поощрения (путем предоставления скидки, определяющей размер возможного уменьшения базисной цены товара, указанной в договоре, либо предоставления бонуса - дополнительного вознаграждения, премии, предоставляемой продавцом покупателю за выполнение условий сделки), а также независимо от порядка предоставления скидок и бонусов (перечисления на расчетный счет, зачета в качестве аванса или уменьшения задолженности) выплачиваемые поставщиками на основании договоров поставки премии уменьшают стоимость поставленных товаров, что влечет необходимость изменения налоговой базы по НДС у поставщиков и сумм налоговых вычетов по НДС у покупателя (Постановления Президиума ВАС РФ от 22.12.2009 N 11175/09 по делу ООО "Дирол Кэдбери", от 07.02.2012 N 11637/11 по делу ООО "Леруа Мерлен Восток", письмо ФНС России от 01.04.2010 N 3-0-06/63).

Таким образом, нынешние **нормы гл. 21 НК РФ**, например п. 2.1 ст. 154 НК РФ, по сути, допускают то, чего с экономической точки зрения никогда не бывает, и поэтому **никак не влияют на описанный выше порядок ретроспективного отражения скидок в бухгалтерском учете**.

7.4. Фактическая стоимость запасов

при их приобретении с отсрочкой (рассрочкой) платежа

Согласно п. 13 ФСБУ 5/2019 *при приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в фактическую себестоимость 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 в порядке, аналогичном установленному* *ПБУ 15/2008*.

Согласно п. 8 ПБУ 15/2008 проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно.

То же самое при приобретении на условиях коммерческого кредита любых активов предлагал делать Минфин России в Рекомендациях по аудиту годовой отчетности за 2014 год (приложение к письму от 06.02.2015 N 07-04-06/5027), прямо указывая, что разница, о которой теперь говорится в ФСБУ 5/2019, является по экономическому содержанию процентами, причитающимися к оплате заимодавцу.

Да и п. 6 ПБУ 5/01 предусматривал включение в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов процентов по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит), не расшифровывая, правда, порядок этого учета.

Таким образом, мы опять имеем применение к конкретному факту хозяйственной жизни требования отражать этот факт исходя из приоритета экономического содержания перед правовой формой (п. 6 ПБУ 1/2008).

Экономическое содержание в данном случае состоит в объединении в рамках смешанного договора элементов двух договоров: договора купли-продажи, обычно заключаемого на условиях немедленной оплаты, и договора коммерческого кредита, который по умолчанию является процентным в силу применения к нему правил о договоре займа (п. 2 ст. 823, п. 1 ст. 809 ГК РФ). Правовая форма заключается в наличии одного, единого договора купли-продажи, в котором ничего не сказано о процентах, уплачиваемых за отсрочку (рассрочку) платежа.

Пример 7.2. Организация приобрела партию запчастей для текущего ремонта производственного оборудования с отсрочкой (вариант 2 - с рассрочкой) платежа на 13 месяцев. Договорная стоимость запчастей - 120 руб., в том числе НДС - 20 руб.

При отсутствии указанной отсрочки (рассрочки) покупная стоимость товаров составила бы 96 руб., в том числе НДС - 16 руб.

Бухгалтер сделает в учете следующие записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 10 | К-т счета 60 | - 80 руб.; |
| Д-т счета 19 | К-т счета 60 | - 20 руб.; |
| Д-т счета 68 | К-т счета 19 | - 20 руб.; |
| Д-т счета 91 (20, 08) | К-т счета 60 | - 1,54 руб. - ежемесячно ((100 руб. - 80 руб.) : 13 мес.); |
| Д-т счета 60 | К-т счета 51 | - 120 руб. - оплата поставщику через 13 месяцев в случае отсрочки платежа; |
| или |  |  |
| Д-т счета 60 | К-т счета 51 | - 9,23 руб. - ежемесячно в случае рассрочки платежа (120 руб. : 13 мес.). |

Обратим внимание на следующее:

- как и в случае с перспективным отражением скидок, НДС принимается к учету и к вычету по ставке, превышающей 20%;

- источником уплаты процентов, не включаемых в стоимость инвестиционного актива, в зависимости от предназначения приобретенных запасов могут быть как прочие расходы (например, в случае приобретения запасов для спортивных или развлекательных мероприятий), так и затраты по обычным видам деятельности.

При этом, по нашему мнению, не имеет значения отсылка в ФСБУ 5/2019 к порядку, аналогичному установленному ПБУ 15/2008, которым не предусмотрено отнесение процентов по заемным средствам на расходы по обычным видам деятельности. Ведь сказано об аналогичном установленному, а не просто об установленном порядке. А как уже отмечалось, во всех ФСБУ и новых версиях ПБУ отсутствует квалификация доходов и расходов, признаваемых в тех или иных ситуациях в качестве относящихся к обычным или к прочим видам деятельности, - это дело самой организации в соответствии с особенностями ее деятельности и совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Поэтому, в частности, надо отвыкать от автоматической связи между процентами и прочими доходами и расходами. Впрочем, ее уже нет давно, если даже дивиденды могут относиться к доходам от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99).

Основной вопрос, возникающий у бухгалтера в связи с применением рассматриваемого правила оценки запасов: **как же узнать, сколько бы стоили запасы, если бы они приобретались с условием немедленной (в разумных пределах) оплаты?**

В большинстве случаев для этого достаточно найти в Интернете предложения по продаже данных запасов, которые, как правило, не рассчитаны на отсрочку или рассрочку платежа.

Кроме того, искомая цена вполне могла возникать в ходе переговоров о заключении договора купли-продажи.

Отразив любое из этих обстоятельств в бухгалтерской справке с приложением подтверждающих документов (скан из Интернета, протокол переговоров или должным образом оформленная переписка по электронной почте и т.п.), бухгалтер получит необходимую для отражения в бухгалтерском учете цену покупки запасов на условиях немедленной оплаты.

Обратите внимание! Вследствие разрешения признавать разницу между ценой немедленной оплаты и ценой при отсрочке (рассрочке) платежа равномерно, а не по формуле сложных процентов **нет необходимости определять** ставку, по которой будем начислять проценты в течение срока отсрочки или рассрочки, то есть **ставку дисконтирования**.

Достаточно, как мы видели, просто поделить сумму указанной разницы на количество месяцев или кварталов отсрочки либо рассрочки.

Если же вдруг организация приобретает такие редкие запасы, сведения о продажной цене которых невозможно найти в Интернете, и при переговорах речь о немедленной оплате не заходила, то тогда искомую цену определяют путем дисконтирования цены, указанной в договоре.

Для этого существуют специальные формулы, расчеты по которым выполняет бухгалтерская программа - вручную никто не считает, корни n-й степени не извлекает. Подробнее об этом можно прочитать, например, в Рекомендации НРБУ БМЦ от 11.09.2015 N Р-65/2015-КПР "Ставка дисконтирования" и в проекте Рекомендации НРБУ БМЦ - Х/2020-ОК Связь "Отражение обязательств по демонтажу активов в телекоммуникационных компаниях".

И здесь, как и в случае с перспективным отражением скидок, тоже есть возможности для бухгалтерского планирования - ведь в зависимости от выбранной ставки дисконтирования мы получим большую или меньшую стоимость сегодняшних и будущих расходов в виде соответственно стоимости запасов и величины процентов, от соотношения которых зависят показатели отчета о финансовых результатах отчетного и следующих периодов.

Именно поэтому организации может быть выгодно сократить через учетную политику до менее чем 12 месяцев, например до 9 месяцев, срок отсрочки (рассрочки) платежа, при котором она добровольно будет применять рассмотренные правила учета, являющиеся обязательными только при отсрочке (рассрочке) платежа на срок более 12 месяцев.

Совсем уж в сложных случаях цену приобретения запасов на условиях немедленной оплаты можно определить путем установления справедливой стоимости запасов способами, предусмотренными МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (введенным в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н), в том числе для случаев отсутствия активного рынка. Тем более что к этому МСФО отсылает, как увидим ниже, и ФСБУ 5/2019.

Как быть, если в договоре будет указано, что коммерческий кредит, предоставляемый организации на срок более 12 месяцев, является беспроцентным (что допускается п. 1 ст. 809 ГК РФ, правила которого в силу п. 2 ст. 823 ГК РФ применяются к коммерческому кредиту)? То есть отсрочка (рассрочка) платежа не увеличивает цену запасов, которую они имели бы при немедленной оплате?

В этом случае, как представляется, чтобы не применять правила учета, установленные п. 13 ФСБУ 5/2019, организация должна документально подтвердить данное условие договора - опять-таки сведениями из Интернета, перепиской с продавцом или иным способом. Но порекомендовал бы при этом не забывать о повышенном внимании налоговых органов к сделкам, совершаемым на нерыночных условиях, признанием в чем, собственно, и является формулировка договора о беспроцентном коммерческом кредите.

Возникает также вопрос: а надо ли, например, конечному в производственной цепочке субподрядчику (субисполнителю) применять п. 13 ФСБУ 5/2019, когда договором с его непосредственным заказчиком (и по всей производственной цепочке) установлено, что оплата поступит только после получения денег от заказчика первым (головным) подрядчиком (исполнителем) и передачи их по цепочке, что, исходя из опыта, может занять и более 12 месяцев с момента выполнения работ (оказания услуг)?

Полагаю, что, как и в предыдущем случае, чтобы не применять рассматриваемый порядок учета, нужно документально подтвердить, что такая отсрочка получения оплаты не влияет на цену договора.

Согласно п. 17 ФСБУ 5/2019 организация с упрощенным учетом вправе считать себестоимостью приобретенных запасов (только) уплаченные и (или) подлежащие уплате (поставщику, продавцу, подрядчику) суммы без применения положений об оценке запасов, приобретенных по договорам с предоставлением скидки и/или отсрочкой (рассрочкой) оплаты, без создания оценочных обязательств и с признанием всех остальных затрат расходом периода, в котором были понесены.

Для целей налога на прибыль проценты, входящие в стоимость кредиторской задолженности по коммерческому кредиту, не выделенные отдельно в договоре, не учитываются в качестве дохода и расхода на основании ст. 317 НК РФ (письмо Минфина России от 06.10.2016 N 03-03-06/2/58345).

7.5. Фактическая стоимость запасов,

оплаченных в неденежной форме

В п. 10 ПБУ 5/01 для этой ситуации были установлены два способа оценки приобретаемых запасов: в первую очередь по рыночной стоимости передаваемых в оплату активов, а при невозможности ее определения - по рыночной стоимости приобретаемых запасов.

Под указанной в этом пункте *"ценой, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов"* (терминология п. 3 ст. 424 ГК РФ) имелась в виду именно рыночная, а не балансовая стоимость.

Это очевидно следовало из допущения о невозможности определить данную стоимость передаваемых активов (чего не может быть в отношении их балансовой стоимости) и из неизвестности покупателю балансовой стоимости приобретаемых активов при втором варианте оценки (но возможности определить их рыночную стоимость) [<12>](#P688).

--------------------------------

<12> Поскольку в таком же порядке согласно ПБУ 6/01, ПБУ 10/99, ПБУ 14/2007 и ПБУ 19/02 определяется стоимость любых активов, оплаченных неденежными средствами, интересующиеся подробной аргументацией данного вывода могут ознакомиться с ней в размещенных в СПС КонсультантПлюс давних статьях автора об оценке инвестором стоимости финансовых вложений в виде неденежного вклада в уставный капитал хозяйственного общества (см., например, "Налоговый вестник", 2009, N 7, "Аудиторские ведомости", 2011, N 5).

То есть, чтобы исключить возникающую при неденежных расчетах возможность манипулировать бухгалтерскими оценками, моделируется ситуация, как будто бы сначала собственник имущества, используемого в качестве средства расчетов, продал его по рыночной стоимости, а потом оплатил продавцу полученные от продажи денежные средства.

По сравнению с нормами ПБУ 5/01 в п. 14 ФСБУ 5/2019 новым является:

- необходимость оценки в первом случае передаваемого в оплату, а во втором - приобретаемых запасов по справедливой стоимости в порядке, установленном МСФО (IFRS) 13. А ее, как уже отмечалось, можно определить и при отсутствии активного рынка сделок с данным активом. В результате сужаются возможности неприменения первого способа оценки и возрастает его трудоемкость и стоимость, так как определение справедливой стоимости при отсутствии наблюдаемых рыночных сделок требует сложных расчетов или привлечения независимого оценщика;

- указание на то, что оплата в неденежной форме может производиться не только активами, но и выполнением работ, оказанием услуг. С гражданско-правовой точки зрения это означает выход за пределы договора мены, согласно которому обмениваются только товары (п. 1 ст. 567 ГК РФ; обмен не товарами называют бартерной сделкой, определение которой имеется только в п. 3 ст. 2 Федерального закона от 08.12.2003 N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности");

- появление третьего способа оценки - разрешение определять стоимость приобретаемых запасов по балансовой стоимости передаваемого, если невозможно определить ни его справедливую стоимость, ни справедливую стоимость приобретаемых запасов. То есть теперь допустимым является как раз тот вариант, который, не будучи предусмотренным ПБУ 5/01, чаще всего применялся на практике, как самый простой и легкий и к тому же дающий покупателю нулевой финансовый результат от сделки.

Согласно п. 14 ФСБУ 5/2019 организация, которая вправе применять упрощенный учет, может всегда применять только этот новый вариант оценки стоимости запасов, оплачиваемых в неденежной форме.

Напомним, что, кроме договоров мены (бартера), при которых в общем случае денежные расчеты и не предполагаются, неденежные расчеты могут производиться на основании соглашения об отступном, заключаемого при отсутствии у должника возможности выполнить обязательство по оплате в денежной форме (ст. 409 ГК РФ).

При этом согласно п. 6.4 ПБУ 10/99 в случае отступного первоначальное денежное обязательство, а значит, и корреспондирующая ему стоимость приобретенного актива подлежит тестированию на предмет изменения его величины в связи с необходимостью ее оценки по рыночной стоимости актива, передаваемого в качестве оплаты. Но это тоже редко кто делает.

Пример 7.3. По одновременно исполняемому сторонами в 2021 году договору мены организация "А" передала организации "Б" станок собственного производства себестоимостью 70 рублей, который:

- вариант А - обычно реализуется за 108 руб. (в т.ч. НДС - 18 руб.) (справедливая стоимость станка);

- вариант Б - обычно не продает (его справедливая стоимость неизвестна).

В обмен на станок организация "А" получила от организации "Б" металл для производства станков, который:

- вариант В - организация "А" обычно приобретала на рынке за 120 руб. (включая НДС - 20 руб.) (справедливая стоимость металла);

- вариант Г - на рынке не торгуется (его справедливая стоимость неизвестна).

Стоимость обмениваемых ценностей признана сторонами равноценными, цена сделки по соглашению сторон равна 96 руб. (в т.ч. НДС - 16 руб.).

[**Вариант А**](#P700)**. Оценка организацией "А" запасов (металла) по справедливой стоимости переданного станка:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 10 | К-т счета 60 | - 90 руб.; |
| Д-т счета 19 | К-т счета 60 | - по величине, указанной организацией "Б", исходя из выручки, определенной по рыночной стоимости полученного (станка), а при невозможности ее определения - по рыночной стоимости переданного (металла) (п. 6.3 ПБУ 9/99). |

[**Варианты Б**](#P701)**,** [**В**](#P703)**. Оценка организацией "А" запасов (металла) по справедливой стоимости полученного (металла) ввиду невозможности определить справедливую стоимость переданного (станка):**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 10 | К-т счета 60 | - 100 руб.; |
| Д-т счета 19 | К-т счета 60 | - по величине, аналогичной [варианту "А"](#P700). |

[**Варианты Б**](#P701)**,** [**Г**](#P704)**. Оценка организацией "А" запасов (металла) по балансовой стоимости переданного (станка) ввиду невозможности определить справедливую стоимость и переданного (станка), и полученного (металла):**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 10 | К-т счета 60 | - 70 руб.; |
| Д-т счета 19 | К-т счета 60 | - по величине, аналогичной [варианту "А"](#P700). |

Пример 7.4. Организация "А" приобрела у организации "Б" металл для производства станков за 120 руб., в том числе НДС - 20 руб. В связи с отсутствием у организации "А" денежных средств для оплаты приобретенного металла она по соглашению об отступном предоставила в 2021 году продавцу - организации "Б" в оплату металла станок собственного производства себестоимостью 70 руб., который:

- вариант А - обычно реализуется за 108 руб. (в т.ч. НДС - 18 руб.) (справедливая стоимость станка);

- вариант Б - обычно не продает (его справедливая стоимость неизвестна).

При этом металл, полученный от организации "Б":

- вариант В - организация "А" обычно приобретала на рынке за 120 руб. (включая НДС - 20 руб.) (справедливая стоимость металла);

- вариант Г - на рынке не торгуется (его справедливая стоимость неизвестна).

[**Вариант А**](#P734)**. Оценка организацией "А" запасов (металла) по справедливой стоимости переданного станка (90 руб.):**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 41 | К-т счета 60 | - 100 руб.; |
| Д-т счета 19 | К-т счета 60 | - 20 руб.; |
| Д-т счета 68 | К-т счета 19 | - 20 руб.; |
| Д-т счета 41 | К-т счета 60 | -  - СТОРНО. |

[**Варианты Б**](#P735)**,** [**В**](#P737)**. Оценка организацией "А" запасов (металла) по справедливой стоимости полученного металла (100 руб.) ввиду невозможности определить справедливую стоимость переданного (станка).**

Никаких изменений в стоимости приобретенного не происходит.

[**Варианты Б**](#P735)**,** [**Г**](#P738)**. Оценка запасов (металла) по балансовой стоимости переданного станка (70 руб.) ввиду невозможности определить справедливую стоимость и переданного (станка), и полученного (металла):**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 41 | К-т счета 60 | -  - СТОРНО. |

Отметим, что способы оценки при приобретении со скидкой, на условиях отсрочки (рассрочки) оплаты и при оплате неденежными средствами будут едины для всех видов активов и на сегодня слово в слово повторены также в ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения".

В целях налога на прибыль стоимость материально-производственных запасов (и других активов), оплаченных при приобретении неденежными средствами, определяется в порядке, установленном п. 4 ст. 274 НК РФ для определения выручки, полученной в натуральной форме от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции): исходя из цены сделки с учетом положений ст. 105.3 НК РФ.

Таким образом, **гарантированное несовпадение стоимости запасов в бухгалтерском и налоговом учете будет иметь место только при принятии их к бухгалтерскому учету по балансовой стоимости переданных в оплату товаров (работ, услуг), имущественных прав**. И это может превратить самый простой для бухгалтерского учета вариант в самый неудобный.

7.6. Фактическая стоимость извлеченных запасов

Согласно п. 9 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материально производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Для целей ПБУ 5/01 под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

Опираясь в данном пункте на формулировку "исходя из" (а не "по") текущей рыночной стоимости, а полагая, что ликвидация основных средств и иного имущества не может сама по себе генерировать прибыль, НРБУ БМЦ пришел к выводу, что первоначальной стоимостью материальных ценностей, остающихся от ликвидации основного средства, которые могут использоваться организацией в качестве материально-производственных запасов, считается стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, используемые организацией, но не выше суммы списываемой стоимости ликвидируемого основного средства, увеличенной на сумму фактических затрат на его демонтаж, разборку с целью извлечения (получения) ценностей и доведение до состояния, пригодного к использованию (Рекомендация от 24.04.2015 N Р-63/2015-КПР "Материальные ценности от ликвидации основных средств").

Это был шаг к закладыванию в ФСБУ 5/2019 совершенно иного, чем в ПБУ 5/01, калькуляционного подхода к определению стоимости запасов, извлеченных из основных средств при их ликвидации или ином на них воздействии.

Согласно п. 16 ФСБУ 5/2019 в случае, если в качестве запасов признаются материальные ценности, *остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов* (далее будем именовать их соответственно остающимися и извлекаемыми запасами), затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается **наименьшая из следующих величин**:

а) стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла;

б) 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.

Выбор наименьшей из двух возможных оценок соответствует традиционному (и отраженному в п. 6 ПБУ 1/2008) пониманию требования осмотрительности как большей готовности к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

При этом надо иметь в виду, что под стоимостью ["а"](#P772), скорее всего, следует понимать стоимость, по которой можно приобрести уже имеющиеся у организации запасы в момент принятия к учету извлеченных запасов, а не стоимость, по которой уже имеющиеся аналогичные запасы были фактически приобретены, возможно, несколько лет назад. В случае же отсутствия у организации аналогичных запасов на момент принятия к учету извлеченных запасов стоимости ["а"](#P772) у организации не будет, и вопрос о выборе наименьшей из двух величин вообще снимется.

При традиционном подходе в рамках стоимости ["б"](#P773) такой ее элемент, как балансовая стоимость списываемых активов, может наличествовать только в случае ликвидации основных средств, к тому же не полностью самортизированных.

Правда, НРБУ БМЦ, опираясь, в частности, на п. 14 МСФО (IAS) 16 "Основные средства" (впоследствии введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н), предлагал в случае, когда в ходе ремонта и обслуживания происходит замена частей, использовать схему учета частичной ликвидации объекта основных средств, приводя соответствующий числовой пример необходимого в таком случае расчета (Рекомендация от 20.12.2013 N Р-32/2016-КПР "Ремонт и техническое обслуживание основных средств"). Тогда такой элемент фактической стоимости извлекаемых запасов, как балансовая стоимость списываемых активов, всегда будет иметь место.

Пример 7.5. Организация ликвидирует производственное оборудование остаточной стоимостью 20 руб. смешанным - подрядно-хозяйственным - способом.

Совокупные затраты на ликвидацию составили 60 руб., на ремонт пригодных к дальнейшему использованию в качестве запчастей частей оборудования - 20 руб.

Никаких других запасов в результате ликвидации оборудования не образовалось.

На учете у организации есть аналогичные запчасти, приобретенные за 95 руб. (вариант 2 - за 100, вариант 3 - за 105 руб., вариант 4 - аналогичные запчасти у организации отсутствуют).

Таким образом, фактическая себестоимость извлеченных запчастей составит:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 10 | К-т счета 01 (60, 70, 69) | - 100 руб. |

Если это больше стоимости приобретения аналогичных запчастей на 5 руб. (вариант 1), то стоимость извлеченных запчастей должна быть уменьшена до 95 руб.:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 91 | К-т счета 10 | - 5 руб. |

Если стоимость извлеченных запчастей не превышает стоимости приобретения организацией аналогичных имеющихся на учете запчастей или таких запчастей в учете нет ([варианты 2](#P782) - [4](#P782)), то стоимость извлеченных запчастей остается равна 100 руб.

Кто же будет калькулировать стоимость каждой оставшейся или извлеченной запчасти или металлолома, чего до 2021 года никто не делал, поскольку традиционно извлеченные запасы принимались к учету по их текущей рыночной стоимости (с которой уплачивается налог на прибыль)?

Здесь можно посоветовать вспомнить о п. 7.4 ПБУ 1/2008, описывающем условия применения требования рациональности бухгалтерского учета (подробнее см. об этом [подраздел 7.2.1](#P447) "Оценочные обязательства" главы 7 "Оценка при признании").

Также могут быть использованы такие способы рационализации бухгалтерского учета, как названные в п. 2 ПБУ 1/2008 текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности.

Следующий вопрос: зачем оценивать фактическую стоимость извлечения, например того же металлолома, если заранее известно, что его по этой стоимости не продать? На первую же после принятия к учету отчетную дату его сразу же надо будет обесценивать, а если он будет продан ранее этой даты, тогда то же самое обесценение приобретет форму убытка от реализации. Так не лучше ли было оставить для извлекаемых запасов, предназначенных для продажи, оценку по рыночной стоимости?

Здесь возникает проблема согласования положений п. 16 ФСБУ 5/2019 и п. 10.1, 10.2 ПБУ 16/02.

Согласно п. 10.1 и 10.2 ПБУ 16/02 те же "оставшиеся" "извлеченные" материальные ценности, предназначенные для продажи, оцениваются *по балансовой стоимости соответствующего основного средства или другого внеоборотного актива на момент его переклассификации в долгосрочный актив к продаже*. То есть затраты на ликвидацию основных средств или на извлечение материальных ценностей при ремонте, модернизации, реконструкции и т.п. не включаются в стоимость указанных ценностей.

Все было бы просто, если бы в п. 16 ФСБУ 5/2019 шла речь только о материальных ценностях, предназначенных для дальнейшего использования организацией в производственных или управленческих целях. Но поскольку одним из видов запасов являются товары, то там говорится и о затратах на приведение оставшихся или извлеченных материальных ценностей в состояние, необходимое для продажи. А в терминологии ПБУ 16/02 это и есть долгосрочные активы к продаже.

Таким образом, получается, что оценка долгосрочных активов к продаже по правилам ПБУ 16/02 отличается от оценки их по правилам ФСБУ 5/2019.

По нашему мнению, данное несоответствие норм должно решаться на основе уже приводившихся общих правил выбора приоритетной нормы в случае коллизии норм: приоритетными являются нормы, принятые позднее, при этом независимо от времени принятия приоритетными являются нормы, специально предназначенные для регулирования спорной ситуации (Определение Конституционного Суда РФ от 05.10.2000 N 199-О, Постановление Конституционного Суда РФ от 29.06.2004 N 13-П и др. его документы).

В рассматриваемом случае приоритетными по вопросу оценки остающихся или извлеченных материальных ценностей, предназначенных для продажи, будут положения ПБУ 16/02, как регулирующие оценку только и именно этих ценностей, тогда как в ФСБУ 5/2019 речь идет о правилах оценки, используемых для более широкого круга объектов, лишь одним из видов которых выступают ценности, предназначенные для продажи.

По этой же логике должно решаться и противоречие между положениями п. 16 ФСБУ 5/2019 и п. 43 и 44 ФСБУ 6/2020, в которых сказано, что затраты на демонтаж, утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды *признаются расходами периода*, в котором они были понесены, за исключением случаев, когда в отношении этих затрат ранее было признано оценочное обязательство. Разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта основных средств и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, *признается доходом или расходом в составе прибыли (убытка)* периода, в котором списывается объект основных средств.

То есть предлагается следующая схема бухгалтерских записей, в которой нет места определению себестоимости извлекаемых запасов:

Д-т счета 91 К-т счета 01/Субсчет "Выбытие" - списана остаточная стоимость ликвидируемых основных средств (при ее наличии).

О том, что эта стоимость признается расходом периода (а тем паче - относится на счета учета расчетов), в п. 44 ФСБУ 6/2020 не сказано. Но требование сравнивать ее (вкупе с могущими относиться на расходы "ликвидационными" затратами) со стоимостью поступлений от ликвидации с целью определения финансового результата от операции ликвидации основных средств не оставляет возможности для использования какого-либо другого счета, кроме как 91 "Прочие доходы и расходы":

Д-т счета 91 (96) К-т счета 60 (70, 69, 10, 02) - признаны расходами периода или/и покрыты за счет оценочных обязательств "ликвидационные" затраты (согласно прямому указанию п. 43 ФСБУ 26/2020);

Д-т счета 10 К-т счета 91 - отражены поступления от ликвидации основных средств.

В п. 44 ФСБУ 6/2020 не сказано, что стоимость указанных поступлений признается доходом, но требование сравнивать ее с совокупной суммой остаточной стоимости ликвидированного основного средства и могущих относиться на расходы "ликвидационных" затрат с целью определения финансового результата от операции ликвидации основных средств не оставляет возможности для использования какого-либо другого счета, кроме как 91 "Прочие доходы и расходы".

При этом о порядке оценки поступлений от ликвидации основных средств в ФСБУ 6/2020 обоснованно не говорится, поскольку это компетенция ФСБУ 5/2019 и ПБУ 16/02.

Но непонятно, как в условиях предлагаемой ФСБУ 6/2020 схемы бухгалтерских записей реализовать нормы ФСБУ 5/2019 и ПБУ 16/02 об оценке остающихся и извлекаемых запасов и долгосрочных активов к продаже средствами бухгалтерского учета (а не путем внебалансового расчета), особенно в ситуации, когда у организации в момент ликвидации основных средств нет на балансе запасов, аналогичных извлекаемым.

Этот подход, по меньшей мере в части возможности получения при ликвидации основных средств прибыли, возвращает нас к порядку учета, существовавшему до 2011 года (см. в Приказе Минфина России от 24.12.2010 N 186н подп. "б" подп. 9 п. 1 изменений, вносимых в Приказ N 34н, подп. 13 п. 7 изменений, вносимых в Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н).

Он также противоречит и упомянутой выше Рекомендации НРБУ БМЦ от 24.04.2015 N Р-63/2015-КПР "Материальные ценности от ликвидации основных средств".

Чей это просчет - разработчика ФСБУ 26/2020, которым является НРБУ БМЦ, или Минфина России, допущенный им в процессе растянувшегося на несколько лет утверждения данного ФСБУ, - сейчас значения не имеет.

Главный вопрос: что делать бухгалтерам в этой ситуации до того, как НРБУ БМЦ примет Рекомендацию, предлагающую хоть какое-то решение указанного расхождения норм ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 26/2020 по вопросу оценки стоимости извлеченных запасов?

По моему мнению, в данном случае следует руководствоваться положениями ФСБУ 5/2019, являющимися специальными, а значит, приоритетными в части оценки запасов.

В налоговом учете стоимость материалов или иного имущества, полученных при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, в общем случае признается внереализационным доходом в натуральной форме, оцениваемым по рыночной стоимости полученного (подп. 13 п. 1 ст. 250, п. 5 ст. 274 НК РФ).

В п. 13 ст. 250 НК РФ прямо не поименованы материалы и имущество, полученные при ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении основных средств. Однако с учетом п. 2 ст. 254 НК РФ общего понятия дохода, сформулированного в ст. 41 НК РФ, экономической тождественности стоимости материалов и имущества, полученных при указанных операциях, стоимости материалов, полученных при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, а также открытого перечня внереализационных доходов в ст. 250 НК РФ стоимость материально-производственных запасов и прочего имущества, полученных при ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении основных средств, также подлежит включению в состав внереализационных доходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль. К аналогичным выводам приходит Минфин России в письмах от 30.05.2016 N 03-03-06/1/30913, от 10.09.2007 N 03-03-06/1/656, от 15.09.2005 N 03-03-04/1/189.

Таким образом, может возникнуть разница между оценкой стоимости остающихся и извлеченных запасов в бухгалтерском и налоговом учете.

7.7. Оценка запасов, внесенных

в уставный капитал и в имущество

Согласно п. 8 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определялась исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

На первый взгляд, в ФСБУ 5/2019 нет положений о порядке определения стоимости запасов, полученных акционерным обществом или обществом с ограниченной ответственностью в оплату собственных долевых инструментов (акций, долей).

В то же время в п. 10 стандарта сказано, что фактическими затратами на приобретение запасов считается в том числе возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с этим приобретением (созданием) запасов. При этом *к возникновению (увеличению) обязательств организации приравнивается увеличение капитала организации вследствие выпуска собственных долевых инструментов (эмиссии акций, увеличения уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда), безвозмездного получения имущества от акционеров, собственников, участников, учредителей организации (в том числе вследствие передачи государственного или муниципального имущества унитарному предприятию))*.

То есть оценка запасов, полученных в качестве вклада в уставный капитал общества, должна равняться сумме увеличения уставного капитала общества при оплате вклада в него этим имуществом. И если принять для упрощения, что при формировании или увеличении уставного капитала не образуется эмиссионного дохода, то стоимость полученных запасов и не может быть иной уже в силу правил двойной записи:

Д-т счета 75 К-т счета 80 - сформирован (увеличен) уставный капитал;

Д-т счета 10 (41) К-т счета 75 - оплачен уставный капитал.

При этом в основе приравнивания капитала к обязательствам организации лежит опирающаяся на реальные гражданско-правовые и корпоративные отношения концепция капитала как воплощения прав собственников на соответствующую часть имущества организации, которые корреспондируют с соответствующими обязательствами организации (официальные следы этой концепции см., например, в п. 33 Методических рекомендаций по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах, утвержденных утратившим силу Приказом Минсельхоза России от 20.01.2005 N 6; представлена она и в профессиональной, в том числе юридической, литературе).

Однако в приведенной норме п. 10 ФСБУ 5/2019 не сказано, насколько увеличится в данном случае уставный капитал, а значит, нет и ответа на вопрос, по какой стоимости должны быть оценены запасы.

Это так. Но ответа ведь не было и в п. 8 ПБУ 5/01, поскольку там не уточнялось, по какой стоимости должны оценить учредители вносимые в уставный капитал материально-производственные запасы.

Так что с этой стороны никаких различий между двумя стандартами нет.

А чтобы получить ответ на вопрос об оценке рассматриваемых запасов и до 2021 года, и с 2021 года, необходимо обращаться к корпоративному законодательству.

Начнем с логики, определяемой формулировкой п. 8 ПБУ 5/01.

При оплате акций и долей имуществом в неденежной форме обязательной является независимая оценка его рыночной стоимости (п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах", п. 2 ст. 15 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью", далее соответственно Закон об АО, Закон об ООО). И именно по этой - не только не выше, но и не ниже - стоимости данное имущество должно быть оценено учредителями (п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 30.05.2005 N 92 "О рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании оценки имущества, произведенной независимым оценщиком", письма Минфина России от 03.10.2011 N 03-05-05-01/80, от 13.02.2009 N 03-05-05-01/10 и др.).

Оценка учредителями внесенного в уставный капитал имущества по более низкой, чем определенная независимым оценщиком, стоимости (о возможности чего время от времени пишут в бухгалтерской литературе) противоречит самому смыслу и цели привлечения независимого оценщика, которые состоят в том, чтобы не дать учредителям возможности, пользуясь неденежным характером вкладов в уставный капитал, поделить путем самостоятельной оценки вкладов акционеров (участников) на "любимых" и "нелюбимых", тем самым увеличив в уставном капитале долю первых и уменьшив долю вторых. А от этой доли зависит и сумма распределяемых каждому акционеру (участнику) дивидендов или ликвидационной стоимости имущества общества, и целый ряд неимущественных прав акционеров (участников).

То есть, чтобы исключить возможность неравной оценки экономически равных вкладов акционеров или участников, а значит, и их долей в уставном капитале, законодателем моделируется ситуация, как будто бы сначала собственник имущества, планируемого к внесению в уставный капитал, продал его по рыночной стоимости, а потом внес в уставный капитал полученные от продажи денежные средства.

Таким образом, внесенное в уставный капитал имущество, включая признаваемое получившей стороной запасами, будет принято к бухгалтерскому учету в оценке, равной установленной независимым оценщиком, то есть в терминологии ПБУ 5/01 по текущей рыночной стоимости.

Следовательно, в действительности имеет место как бы обратная последовательность действий по отношению к отраженной выше в бухгалтерских записях: сначала определяется рыночная стоимость вносимого имущества, а уже потом на эту стоимость увеличивается уставный капитал.

А теперь - к обоснованию, логика которого диктуется формулировкой п. 10 ФСБУ 5/2019.

Согласно п. 1 ст. 25 Закона об АО и п. 1 ст. 14 Закона об ООО уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами, а уставный капитал общества с ограниченной ответственностью - из номинальной стоимости долей его участников.

Размер прав акционера (участника) на долю в чистых активах общества и, соответственно, корреспондирующих обязательств организации определяется номинальной стоимостью принадлежащих акционеру (участнику акций (долей): согласно подп. 10 п. 1 ст. 2 Федерального закона от 20.04.1996 N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг" акция закрепляет права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

То же самое можно сказать и о долях в уставном капитале ООО.

На какую же сумму, определяющую величину обязательств общества перед его акционерами или участниками, должны быть "выданы" по их номинальной стоимости акции или доли собственнику вносимого в уставный капитал неденежного имущества?

С учетом сказанного выше об обязательности в рассматриваемом случае независимой оценки стоимости данного имущества получим, что на сумму, равную этой независимой оценке, по которой затем имущество будет оценено и учредителями. В терминологии ФСБУ 5/2019 эта стоимость называется справедливой.

Как видим, не только исходная ситуация - отсутствие прямого указания на порядок оценки запасов, вносимых в уставный капитал, - но и полученный результат одинаковы для ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019. А иначе и не могло быть, поскольку непосредственно искомая оценка определяется не правилами бухгалтерского учета, а нормами корпоративного законодательства.

Также в п. 10 ФСБУ 5/2019 нет прямого ответа, на какую именно величину должен увеличиваться капитал коммерческой организации при безвозмездном получении запасов от акционеров, собственников, участников, учредителей организации (в том числе вследствие передачи государственного или муниципального имущества унитарному предприятию), а также при получении запасов некоммерческой организацией в качестве целевого финансирования.

В обоих случаях оценка безвозмездно полученных запасов будет производиться по справедливой стоимости на основании п. 15 ФСБУ 5/2019.

При этом важно, что по справедливой стоимости будут оцениваться и запасы, полученные унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда. То есть не в оценке, определенной передающей стороной (собственником (учредителем)) в передаточных документах, которая может и отличаться от справедливой (п. 24 СГС "Запасы").

7.8. Оценка запасов, выявленных при инвентаризации

Этот вопрос не рассматривался в ПБУ 5/01 (а также в других ПБУ), поскольку он урегулирован единым для всех активов образом в Приказе N 34н. Не затронут он и в ФСБУ 5/2019.

Согласно подп. "а" п. 28 Приказа N 34н выявленный при инвентаризации излишек имущества приходуется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации.

Однако, как указывалось в [сноске](#P105) на с. 18, статус Приказа N 34н на сегодня двойственный: с одной стороны, согласно п. 1.1 ст. 30 Закона N 402-ФЗ он не относится к ПБУ, выполняющим роль федеральных стандартов, поскольку был утвержден до октября 1998 года, но с другой, в соответствии с п. 1 этой же статьи содержащиеся в нем правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, отсутствующие в ПБУ, применяются до замены их правилами новых ФСБУ.

Пользуясь этой двойственностью, НРБУ БМЦ принял Рекомендацию от 24.09.2020 N Р-120/2020-КпР "Активы, выявленные в результате инвентаризации", в которой оценка указанных активов по справедливой стоимости уже не только не рассматривается как единственно возможная, но и из трех предложенных в Рекомендации оценок является применяемой в последнюю очередь.

Согласно этой Рекомендации выявление в результате проведения инвентаризации имущества, соответствующего признакам актива организации, но не учтенного в регистрах бухгалтерского учета, не является фактом хозяйственной жизни. Такое выявление является получением информации о свершившихся ранее фактах хозяйственной жизни.

Данная информация свидетельствует об ошибке, заключающейся в неотражении или некорректном отражении таких фактов в бухгалтерском учете. Выявление актива в результате инвентаризации отражается в порядке, *предусмотренном для исправления ошибок в бухгалтерском учете* (п. 2, 3 Решения).

В случае же невозможности в силу отсутствия соответствующих сведений учесть существенную информацию о выявленном в результате инвентаризации активе в порядке исправления ошибки, то есть путем приведения данных бухгалтерского учета к виду, как если бы этот актив был учтен надлежащим образом в периоде его поступления в организацию, она приходует выявленное в результате инвентаризации имущество, соответствующее признакам актива, *по балансовой стоимости аналогичных активов, а при отсутствии таковых - по справедливой стоимости* (п. 5, 6 Решения).

Мотив такого решения вполне благой - поставить препятствие на пути искусственного улучшения показателей бухгалтерской отчетности, прежде всего речь о чистой прибыли (убытке) и нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) посредством якобы выявления давно используемых организацией активов, главным образом основных средств.

Применять ли сформированный НРБУ БМЦ подход - это решение принимает каждая организация самостоятельно. С одной стороны, этот подход, как того и требует п. 15 ст. 21 Закона N 402-ФЗ, не противоречит федеральным стандартам (ибо Приказ N 34н к ним не относится), а с другой, согласно п. 8 той же статьи рекомендации в области бухгалтерского учета, принимаемые негосударственным регулятором бухгалтерского учета, применяются на добровольной основе.

При этом организация может учесть, что уже после вступления в силу Закона N 402-ФЗ и даже после включения в ст. 30 этого Закона в 2017 году пункта 1.1, лишившего Приказ N 34н статуса ФСБУ, Минфин России ссылался на применимость п. 27 Приказа N 34н, в том числе на основании п. 1 ст. 30 Закона N 402-ФЗ (Рекомендации по аудиту отчетности за 2017 год (приложение к письму Минфина России от 19.01.2018 N 07-04-09/2694)). А с точки зрения своего нормативного статуса п. 28 Приказа N 34н ничем не хуже или слабее п. 27 этого же Приказа.

Более того, в Рекомендациях по аудиту отчетности за 2020 год (приложение к письму Минфина России от 29.12.2020 N 07-04-09/115445) в качестве нормативного правового документа по бухгалтерскому учету, регулирующего порядок проведения и учета результатов инвентаризации, названы Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49 (далее - Методические указания по инвентаризации). То есть документ более низкого правового статуса, чем Приказ N 34н, и к тому же, что отмечается и самим Минфином России, не являющийся нормативным правовым документом по бухгалтерскому учету [<13>](#P870). А если уж этот документ является регулирующим инвентаризацию, то Приказ N 34н уже и подавно является таковым.

--------------------------------

<13> Согласно подп. "в" п. 2 ст. 5 прежнего Закона "О бухгалтерском учете" к обязательным для применения документам, регулирующим бухгалтерский учет, относились "другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета". По правилам русского языка буква "и" в этой формулировке однозначно исключала методические указания из круга нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Хотя при этом с точки зрения правил регистрации они вполне могли считаться нормативным правовым актом. Но бухгалтеру ли привыкать, что один и тот же объект может для разных целей квалифицироваться различным образом.

7.9. Другие вопросы оценки запасов,

не являющихся незавершенным производством

или готовой продукцией

Как и в МСФО, **продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, торгуемые на организованных торгах**, допускается оценивать при признании по справедливой стоимости.

Но это обязывает принявшую такое решение организацию и дальше на каждую отчетную дату оценивать указанные запасы по справедливой стоимости.

Соответственно, такая организация признает в качестве дохода или расхода отчетного периода разницу между следующими величинами:

а) справедливая стоимость запасов в момент их признания, а также последующие изменения этой стоимости;

б) сумма затрат, подлежащих включению в фактическую себестоимость запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019 (п. 19, 34 ФСБУ 5/2019).

Сам по себе механизм последующей регулярной оценки объектов учета по текущей рыночной стоимости, допускающий и снижение, и увеличение их балансовой стоимости, не нов для российского учета.

Так, финансовые вложения, текущая рыночная цена которых рассчитывается в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по этой стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) либо увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений (п. 20 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н). В то же время в отличие от порядка, предложенного ФСБУ 5/2019, первоначальная оценка указанных финансовых вложений осуществляется не по текущей рыночной стоимости, а по сумме фактических затрат на приобретение (п. 9 ПБУ 19/02).

Пример 7.6. Фактические затраты на производство продукции растениеводства или на приобретение на внебиржевом рынке для перепродажи нефтепродуктов, торгуемых на Санкт-Петербургской международной товарно-сырьевой бирже, составили 100 руб.

Справедливая стоимость на момент принятия продукции или товаров к учету - 130 руб., на отчетную дату - 110 (140) руб.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие бухгалтерские записи.

**При признании 1 февраля 2020 г.:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 43 (41) | К-т счета 20 (60) | - 100 руб. - себестоимость продукции (товаров); |
| Д-т счета 43 (41) | К-т счета 91 | - 30 руб. - продукция (товары) принята к учету по справедливой стоимости. |

**На отчетную дату 31 марта:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 91 | К-т счета 43 (41) | - 20 руб. - отражено уменьшение справедливой стоимости продукции (товаров) (130 руб. - 110 руб.) |
| или |  |  |
| Д-т счета 43 (41) | К-т счета 91 | - 10 руб. - отражено увеличение справедливой стоимости продукции (товаров) (140 руб. - 130 руб.). |

Не изменились **особенности оценки в бухгалтерском учете запасов при осуществлении торговой деятельности**.

По-прежнему при осуществлении розничной торговли приобретенные товары допускается оценивать по продажной стоимости с отдельным учетом наценок, а при осуществлении любой торговой деятельности - включать в состав расходов на продажу затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу (п. 13 ПБУ 5/01, п. 20, 21 ФСБУ 5/2019).

Единственным серьезным изменением является указание в п. 35 ФСБУ 5/2019 на то, что в розничной торговле указанные товары *должны представляться в балансе за вычетом наценок*, то есть возникнет разница между данными бухгалтерского баланса и счета 41 "Товары", на котором товары будут учтены с учетом наценки в результате бухгалтерской записи: Дебет счета 41 Кредит счета 42 (появление в учете счета 42 "Торговая наценка" - это и есть реализация требования об отдельном учете наценок).

Ранее ни в ПБУ 5/01, ни в Приказе N 119н не уточнялось, по какой стоимости рассматриваемые товары должны быть представлены в балансе. По-видимому, автоматически предполагалось, что по той же, что и в бухгалтерском учете. И это, как мы полагаем, подтверждалось п. 61 Приказа N 34н, согласно которому наценка отражается в бухгалтерской отчетности в качестве величины, корректирующей стоимость товаров.

Также теперь указано (в специфической для ФСБУ 5/2019 терминологии, которая будет разобрана ниже), что наценка относится на себестоимость продаж в момент реализации товаров, учитываемых по продажным ценам (п. 35 ФСБУ 5/2019, ранее об этом говорилось только в Плане счетов).

Практически не изменилась формулировка о **порядке учета запасов в пути** (п. 26 ПБУ 5/01, п. 22 ФСБУ 5/2019). И это важно, поскольку на основе этой формулировки решается вопрос о моменте выполнения такого условия для вычета НДС по указанным запасам, как принятие их к учету, в случае перехода права собственности на запасы в общем порядке, то есть при передаче покупателю или указанному им перевозчику (п. 1 ст. 223, п. 1 ст. 224 ГК РФ).

По мнению Минфина и налоговых органов, надо ждать фактического поступления запасов в организацию, являющуюся покупателем, но суды в последнее время с этим не соглашаются (письмо Минфина России от 26.09.2008 N 03-07-11/318, Решение ФНС России от 07.06.2017 N СА-4-9/19839@, Постановление АС Северо-Кавказского округа от 13.08.2019 N А53-21444/2018 по делу ООО "Мирабилис", Определение ВС РФ от 30.01.2020 N 302-ЭС19-26918 по делу индивидуального предпринимателя Г.).

Что касается будущего таких споров, то нужно учитывать следующее.

С одной стороны, с прекращением действия с 1 января 2020 г. Приказа 119н у налоговых органов исчезает возможность ссылаться на п. 10 данного документа, согласно которому суммы, уплаченные за запасы, не вывезенные со складов поставщиков и находящиеся в пути, учитываются в бухгалтерском учете на счетах учета расчетов как дебиторская задолженность (при этом на аналогичный, по сути, п. 3.45 Методических указаний по инвентаризации налоговые органы не ссылаются).

С другой стороны, если на основе норм (п. 2 ст. 8) прежнего Закона "О бухгалтерском учете" можно было с уверенностью утверждать, что термин "принадлежащие организации" означает право собственности, то на основании Закона N 402-ФЗ это вряд ли можно сделать. Остается апеллировать к гражданскому законодательству, что для решения вопросов принятия запасов к бухгалтерскому учету представляется менее доказательным. Да и формулировка "учитываются" была ближе к такому условию вычета НДС, как "принятие к учету", чем "оцениваются".

Так что какие-то минимальные возможности для обоснования правилами бухгалтерского учета своей прежней позиции у налоговых органов, вероятно, остаются.

7.10. Учет незавершенного производства и готовой продукции

Согласно п. 24, 25 ФСБУ 5/2019 в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, *прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты)*.

Классификация затрат на прямые и косвенные определяется организацией самостоятельно.

Косвенные затраты распределяются между конкретными видами продукции, работ, услуг обоснованным способом, установленным организацией самостоятельно.

Важно понимать, что **под косвенными затратами** здесь **имеются в виду общепроизводственные** (иногда называемые общецеховыми) **расходы**, учитываемые на одноименном счете 25, но ни в коей мере не общехозяйственные расходы (что будет подтверждено далее, как увидим, прямым указанием ФСБУ 5/2019). А пока что в соответствии с п. 7.1 ПБУ 1/2008 сошлемся на раскрытие понятия "косвенные расходы" в п. 1 МСФО (IAS) 2 "Запасы", согласно которому затраты на переработку запасов включают в себя систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию.

Постоянные производственные накладные расходы - это косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например амортизация и обслуживание производственных зданий, оборудования и активов в форме права пользования, которые используются в производственном процессе, а также связанные с производством управленческие и административные затраты.

Переменные производственные накладные расходы - это косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда.

Здесь я хотел бы предостеречь тех коллег, которые в квалификации общепроизводственных затрат в качестве косвенных хотели бы видеть дополнительный аргумент в пользу признания их косвенными и для целей налога на прибыль.

Зачем это делается?

С тем чтобы в случае производства продукции и выполнения работ признать эти затраты в расходах сразу в отчетном (налоговом) периоде их осуществления (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Единственным основанием для такой логики может быть отсутствие в НК РФ определения косвенных расходов, что через п. 1 ст. 11 НК РФ делает оправданным обращение к положениям ФСБУ 25/2018. А дальше надо будет говорить о возможности несовпадения порядка признания расходов в бухгалтерском (в стоимости незавершенного производства и готовой продукции) и в налоговом (в расходах периода) учете.

Однако, по моему мнению, квалификация в ФСБУ 25/2018 общепроизводственных затрат в качестве косвенных дает более содержательный дополнительный довод налоговым органам в пользу включения общепроизводственных затрат для целей налогообложения в состав прямых расходов, которые относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Раз в бухгалтерском учете, скажет (и уже говорит) налоговый инспектор, в котором приоритетно экономическое содержание, затраты общепроизводственного характера вследствие их обязательного включения в стоимость незавершенного производства признаются расходами только в момент реализации готовой продукции или результатов работ, то точно так же они должны признаваться и в налоговом учете, который тоже должен иметь "экономическое основание" (п. 3 ст. 3 НК РФ).

И на этот порядок никак не влияет то обстоятельство, что в бухгалтерском учете данные затраты называются косвенными. Это нисколько не мешает считать их для целей налога на прибыль прямыми (ввиду тех же различий в порядке учета расходов в каждом из учетов).

Отметим, что и налогоплательщики, и налоговые органы в спорах между собой часто апеллируют к порядку бухгалтерского учета тех или иных расходов [<14>](#P937). При этом, несмотря на разный исход этих споров, следует иметь в виду, что Конституционный Суд РФ поддержал позицию Минфина и ФНС России, согласно которой налогоплательщик вправе отнести отдельные, связанные с производством товаров (работ, услуг) затраты к косвенным расходам, только если нет реальной возможности отнести их к прямым, применив экономически обоснованные показатели (Определение от 25.04.2019 N 876-О).

--------------------------------

<14> Из дел только 2019 - 2020 гг. см., например, Постановления АС Уральского округа от 31.05.2019 N Ф09-2910/19 по делу ООО "Артель старателей "Фарта", от 17.01.2019 N Ф09-8776/18 по делу АО "Свет", АС Московского округа от 10.03.2020 N А41-12948/2019 по делу ООО "КРКА-РУС", АС Западно-Сибирского округа от 31.01.2020 N А27-27580/2018 по делу АО "Разрез "Шестаки", от 11.02.2020 N А27-29983/2018 по делу ООО "Совместное предприятие "Барзасское товарищество", Определение Верховного Суда РФ от 06.05.2020 N 307-ЭС20-5919 по делу ООО "Лесопильный и деревообрабатывающий комбинат N 2".

А поскольку - повторим еще раз - в бухгалтерском учете общепроизводственные затраты организация не просто может, а обязана включить в стоимость продукции, распределив их между разными видами продукции на основании экономически обоснованных показателей, то она вполне может это сделать и в налоговом учете.

То, что правила ПБУ 5/01, как указывалось, не распространялись на незавершенное производство, не означает, что его оценка никак не регулировалась.

Согласно п. 64 Приказа N 34н незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям затрат; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

А готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции, либо по прямым статьям затрат (п. 59 Приказа N 34н).

Согласно п. 27 ФСБУ 5/2019 незавершенное производство и готовую продукцию в массовом и серийном производстве допускается оценивать:

а) в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат;

б) в сумме плановых (нормативных) затрат.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Таким образом, **в отличие от прежнего порядка теперь к незавершенному производству и готовой продукции применяются одни и те же оценки, при этом не используется оценка по прямым статьям затрат и по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов**.

Что касается не указанной в п. 27 ФСБУ 5/2019 оценки по фактической стоимости, то она напрямую вытекает из п. 23 стандарта, в котором в качестве включаемых в стоимость незавершенного производства перечислены все возможные элементы затрат (сравните с п. 8 ПБУ 10/99), и из п. 24 стандарта, в соответствии с которым стоимость незавершенного производства формируют все прямые и косвенные расходы без исключения.

Иными словами, **возможность оценки по фактической стоимости всегда сама по себе подразумевается и является приоритетной**, а оценка в сумме прямых или плановых (нормативных) затрат является допустимым послаблением, которое может использоваться организацией в связи со сложностью или невозможностью оценки по фактической стоимости при массовом и серийном производстве [<15>](#P951).

--------------------------------

<15> Как указывалось в Приказе N 119н, положительными сторонами применения нормативной себестоимости в качестве учетной цены являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете.

При этом отмечалось, что фактическая производственная себестоимость в качестве учетной цены продукции применяется, как правило, в том числе при мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Часто задают вопрос: какое производство считается массовым и серийным?

Соответствующее определение содержится в Межгосударственном стандарте ГОСТ 14.004-83 "Технологическая подготовка производства", утвержденном Постановлением Госкомстандарта СССР от 09.02.1983 N 714. Оно основано на понятии коэффициента закрепления операций (КЗО), под которым понимается отношение числа всех различных технологических операций, выполненных или подлежащих выполнению в течение месяца, к числу рабочих мест (п. 16).

Соответственно, серийное производство (изготовление или ремонт изделий периодически повторяющимися партиями), которое в зависимости от количества изделий в партии или серии и значения КЗО разделяется на: мелко-, средне- и крупносерийное производство, - это производство с КЗО от 40 до 2, а массовое производство (большой объем выпуска изделий, непрерывно изготовляемых или ремонтируемых продолжительное время, в течение которого на большинстве рабочих мест выполняется одна рабочая операция) - это производство с КЗО 1.

В случае оценки незавершенного производства и готовой продукции по плановой (нормативной) стоимости разница между нею и фактической себестоимостью относится на уменьшение (увеличение) суммы расходов, признаваемых в соответствии с подп. "а" п. 43 ФСБУ 5/2019, в отчетном периоде, в котором указанная разница была выявлена (п. 27 ФСБУ 5/2019).

В этом, возможно не самом прозрачном, определении порядка учета указанной разницы следует различать указание, с одной стороны, на то, в составе каких расходов она признается - названных в подп. "а" п. 43 ФСБУ 5/2019, а с другой - на период, в котором происходит это признание, - когда она выявлена.

Разберем эти два элемента.

В подп. "а" п. 43 ФСБУ 5/2019 сказано: *балансовая стоимость списываемых запасов признается расходом периода, в котором признана выручка от продажи этих запасов*. При продаже запасов в виде готовой продукции (а речь идет именно в итоге о ее оценке) балансовая стоимость продукции списывается в дебет счета 90 "Продажи". Таким образом, разница между фактической себестоимостью и плановой (нормативной) стоимостью продукции относится на расходы по обычным видам деятельности, то есть на себестоимость продаж.

А когда же выявляется эта разница?

Здесь, как представляется, есть варианты.

В ФСБУ 5/2019 этот момент не конкретизируется.

Не устанавливался он и в п. 206 Приказа N 119н, посвященном учету указанной разницы. В нем было лишь сказано, на каком счете она учитывается [<16>](#P966).

--------------------------------

<16> Согласно п. 206 Приказа N 119н разница между фактической себестоимостью и учетной (так там называлась нормативная (плановая) стоимость) стоимостью готовой продукции учитывалась на счете "Готовая продукция", по отдельному субсчету "Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости", и, соответственно, списывалась на счета учета продаж одновременно со списанием готовой продукции при отгрузке, отпуске и т.д. Общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

То есть при этом варианте учета рассматриваемой разницы готовая продукция будет представлена в балансе по фактической себестоимости.

Но это противоречило приведенному выше п. 59 Приказа N 34н, согласно которому при оценке готовой продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости именно по этой стоимости продукция отражается в балансе. При этом несомненно, что по своему юридическому статусу Приказ N 34н всегда был выше Приказа N 119н. Поэтому, полагаем, что даже в том периоде, когда Приказ N 119н еще был в силе, его п. 206 в части, противоречащей п. 59 Приказа N 34н, не должен был применяться.

Но зато этот момент отражен в Инструкции к счету 40 "Выпуск готовой продукции (работ, услуг)", который предназначен в том числе для выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Отклонение определяется *на последнее число месяца*. Превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической сторнируется по кредиту счета 40 и дебету счета 90 "Продажи", превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) списывается со счета 40 в дебет счета 90 "Продажи" дополнительной записью. *Счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.*

Как мы видим, уже очень давно суммы, связанные со стоимостью запасов, могли влиять на себестоимость продаж не того периода, в котором в нее включалась стоимость самих этих запасов при реализации.

Ведь продукция, к которой относилась списанная на счет 90 "Продажи" разница между фактической себестоимостью и нормативной (плановой) стоимостью этой продукции, могла быть реализована не в периоде завершения ее производства и принятия к учету на счет 43 "Готовая продукция", а позднее.

Поэтому выше и не усматривалось ничего принципиально нового в аналогичной ситуации, описанной в [разделе](#P505) про учет запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим предоставление скидок.

Другое дело, что многие могли с этим не сталкиваться на практике, поскольку не у всех есть производство, не все из тех, у кого оно есть, применяют учет по нормативной (плановой) цене, и не все, кто его применяли, делали это в порядке, ведущем к результату, предусмотренному Приказом N 34н, а не Приказом N 119н (см. [сноску](#P966) на с. 125).

При схеме учета, установленной Планом счетов, готовая продукция учитывается на одноименном счете 43 по нормативной (плановой) стоимости и по ней же представляется в балансе - то есть в полном соответствии с п. 59 Приказа N 34н.

В то же время в Плане счетов отмечено, что счет 40 "Выпуск готовой продукции" используется организацией при необходимости.

Поэтому **представляется допустимым, чтобы периодичность определения рассматриваемой разницы устанавливалась учетной политикой организации** с учетом длительности операционного цикла, потребностей управленческого учета, частоты пересмотра нормативных (плановых) цен (в п. 27 ФСБУ 5/2019 сказано, что они подлежат регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства), рациональности учета и других специфичных для организации факторов и обстоятельств.

Как указано в п. 27 ФСБУ 5/2019, 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*. При этом единственным намеком на то, какие указанные объемы и загрузка являются нормальными, служит формулировка *"обычно необходимые"*. Более подробное раскрытие этой "нормальности" дается в п. 13 МСФО (IAS) 2 "Запасы" (обращение к которому основано на п. 7.1 ПБУ 1/2008).

Нормальная загрузка производственных мощностей - это тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием. Фактический объем производства может использоваться в том случае, если он примерно соответствует нормальной производительности.

Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев.

Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в период возникновения.

В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости.

Пример 7.7. При нормальной загрузке производственных мощностей на токарном станке в месяц обрабатывается 10 деталей. Амортизационные отчисления по станку составляют 100 руб. в месяц и начисляются бухгалтерской записью:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 20 | К-т счета 02 | - 100 руб. |

Таким образом, на одну деталь приходится 10 руб. амортизации (100 руб. : 10 деталей).

В связи со снижением спроса на продукцию предприятия из-за пандемии в месяц на токарном станке стало обрабатываться 5 деталей.

Если продолжать всю амортизацию станка списывать на основное производство, то на каждую деталь придется 20 руб. (100 руб. : 5 деталей), то есть вдвое больше, чем при нормальной загрузке производственных мощностей.

Чтобы этого не произошло, на стоимость производства деталей надо списать обычную, нормальную для этого производства сумму амортизации, то есть всего 50 руб. (10 руб. x 5 деталей), а остальные 50 руб. амортизации (100 руб. - 50 руб.) должны быть отнесены на себестоимость продаж отчетного периода (принцип осмотрительности в действии - чтобы не завышать стоимость активов, относим затраты на расходы):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Д-т счета 20 | К-т счета 02 | - 50 руб.; |
| Д-т счета 90 | К-т счета 02 | - 50 руб. |

7.11. Затраты, не включаемые в стоимость запасов

Этот вопрос рассматривается в ФСБУ 5/2019 дважды - применительно к запасам, не являющимся незавершенным производством и готовой продукцией (п. 18), и в отношении двух последних видов запасов (п. 26), что позволяет анализировать их совместно.

К таким затратам относятся:

**- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями.**

В принципе, это следует уже из п. 13 ПБУ 10/99, в соответствии с которым подобные затраты относятся к прочим расходам:

Д-т счета 91 К-т счета 02 (10, 60, 70, 69);

**- обесценение других активов** независимо от того, использовались ли эти активы в заготовке и доставке запасов, производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг.

О том, как отражается в бухгалтерском учете и отчетности обесценение запасов, будет сказано ниже.

Обесценение же внеоборотных активов учитывается в порядке, установленном МСФО (п. 22, 41 ПБУ 14/2007, п. 7, 25 ФСБУ 26/2020, п. 38, 39 ФСБУ 6/2020).

Пункт 1 МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов", введенного в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н, требует, чтобы при обесценении актива организация отразила убыток от обесценения.

Понятно, что включением суммы обесценения в стоимость другого актива убыток не отразить.

Как отмечал Минфин на примере нематериальных активов, обесценение актива не меняет его первоначальную оценку, по которой он был признан в бухгалтерском учете, в связи с чем (или для чего) величина накопленного убытка от обесценения актива, наряду с начисленной по нему амортизацией, рассматривается в качестве регулирующей величины (Рекомендации по аудиту отчетности за 2018 год (приложение к письму Минфина России от 21.01.2019 N 07-04-09/2654)).

Таким образом, сумма обесценения внеоборотных активов в зависимости от направления их использования отражается в составе расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов (а возможно, только по второму варианту):

Д-т счета 90 (91) К-т счета 02 (04), субсчет "Обесценение";

**- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов.**

В отношении запасов, не являющихся незавершенным производством, в этом нет ничего нового, так как практически то же самое было сказано в п. 6 ПБУ 5/2019: не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов. Только вместо "управленческих расходов", названных, как и соответствующая статья отчета о финансовых результатах, говорилось об общехозяйственных расходах по аналогии с названием счета 26.

Однако это положение ПБУ 5/01 не распространялось на незавершенное производство, а тем самым и на готовую продукцию, которая при оценке по фактической себестоимости приходуется на счет 43 по той же стоимости, которая сформировалась на счете учета незавершенного производства (Дебет счета 43 Кредит счета 20). И именно это - то, что положения ПБУ 5/01 не применялись к незавершенному производству, - позволяло формировать полную себестоимость незавершенного производства, а затем и готовой продукции, то есть включать в нее общехозяйственные затраты бухгалтерской записью: Дебет счета 20 Кредит счета 26.

При этом в ПБУ 10/99 такой вариант считался основным способом формирования себестоимости, а директ-костинг, то есть признание управленческих и коммерческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году, - лишь допускаемым вариантом (п. 7, 9 ПБУ 10/99). Но это не означало, что при формировании полной себестоимости (и представлении ее в таком виде в бухгалтерском балансе в статье "Запасы") можно не выделять, не показывать отдельно управленческие расходы в отчете о финансовых результатах, как того требовал п. 21 того же ПБУ 10/99. На это было обращено внимание в Рекомендации НРБУ БМЦ от 02.02.2018 N Р-91/2018-ОК МАШ "Управленческие расходы".

ФСБУ 5/2019, включив незавершенное производство в состав запасов и тем самым распространив на него все общие нормы по их учету, а также специально указав, что в состав незавершенного производства и готовой продукции не включаются управленческие расходы, положило конец возможности формировать полную себестоимость. Новый стандарт сделал единственно возможным и обязательным вариантом учета управленческих расходов директ-костинг, который подразумевает списание управленческих расходов каждый отчетный период на себестоимость продаж бухгалтерской записью: Дебет счета 90 Кредит счета 26.

То же самое, полагаю, относится к коммерческим расходам, несмотря на то что они в ФСБУ 5/2019 даже не упоминаются.

Что касается соотношения положений ФСБУ 5/2019 с продолжающими действовать положениями ПБУ 10/99, то нужно исходить из того, что ФСБУ 5/2019 является не только более поздним документом такого же юридического уровня (статуса), но и - что главное - специальным по отношению к ПБУ 10/99 документом по учету запасов. По обоим указанным параметрам ФСБУ 5/2019 является приоритетным актом по вопросу о порядке учета управленческих расходов, осуществляемых в период производства готовой продукции.

И это является первым значительным последствием факта включения незавершенного производства в состав активов, на которые распространяется ФСБУ 5/2019. Негативное оно или позитивное - однозначно сказать трудно: с одной стороны, бухгалтерский учет сам по себе упрощается, но с другой стороны, происходит его расстыковка с управленческим учетом, если в нем необходимо по каким-то причинам или соображениям рассчитывать полную себестоимость незавершенного производства и готовой продукции.

Невозможность формирования полной себестоимости незавершенного производства, а тем самым и готовой продукции является большим неудобством, в частности, для оборонной промышленности, многие годы привыкшей формировать в рамках гособоронзаказа именно полную себестоимость, в том числе на основе соответствующих требований государства (п. 13 Порядка определения состава затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу, утвержденного Приказом Минпромэнерго России от 23.08.2006 N 200, п. 20 Порядка определения состава затрат, включаемых в цену продукции, поставляемой в рамках государственного оборонного заказа, утвержденного Приказом Минпромторга России от 08.02.2019 N 334). Но при этом в п. 1 второго из упомянутых документов указано, что данный Порядок *не определяет требования к организациям по ведению бухгалтерского и налогового учета затрат*. Это соответствует, как уже отмечалось, тому, что Законом N 402-ФЗ ограничен состав органов, компетентных осуществлять государственное регулирование бухгалтерского учета (такими органами являются только Минфин России и ЦБ РФ).

Так что и организациям, выполняющим гособоронзаказ, придется отказываться в бухгалтерском учете от калькулирования полной фактической себестоимости продукции, оставив это управленческому учету. Ведь доказать непосредственную связь неких общехозяйственных затрат с изготовлением продукции, например путем учета рабочего времени административно-управленческого персонала (таймшитов), представляется малореальным.

При этом с учетом высказанной в [главе 4](#P171) позиции об отсутствии необходимости приводить стоимость запасов, переходящих из 2021 в 2022 год, в соответствие с правилами оценки, установленными ФСБУ 5/2019, считаем ненужным изымать в межотчетный период из стоимости переходящего незавершенного производства учтенные в ней общехозяйственные затраты с включением их суммы в нераспределенную прибыль (непокрытый убыток). Промежуточным по отношению к новым правилам оценки вариантом может стать выделение этих затрат с отнесением их на себестоимость продаж текущего периода при переводе незавершенного производства в готовую продукцию:

Д-т счета 20 К-т счета 26 - СТОРНО;

Д-т счета 43 К-т счета 20;

Д-т счета 90 К-т счета 26;

**- расходы на хранение**, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию), производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов.

Этот подход ограничивает включение в фактическую стоимость запасов всех видов затрат на хранение, осуществляемых на всех этапах жизненного цикла запасов, только технологически необходимым хранением.

Например, если технология производства вина требует его выдержки в емкостях несколько месяцев, то арендная плата за помещение для размещения этих емкостей будет включена в себестоимость производства вина (Дебет счета 20 Кредит счета 76).

Если же необходимость платить за аренду склада для хранения готовой продукции вызвана сбоями в работе транспорта, который ее должен был вывезти, или неправильным прогнозированием спроса (затовариванием), то в этом случае арендная плата относится на себестоимость продаж отчетного периода (Дебет счета 90 Кредит счета 76).

И такой порядок учета расходов на хранение - тоже реализация требования осмотрительности.

Аналогичным образом учитываются **затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса** (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины). Эти затраты включаются в себестоимость продаж того отчетного периода, в котором они возникли, бухгалтерской записью: Дебет счета 90 Кредит счета 02 (10, 28, 60, 70, 69).

Отметим, что ранее потери от брака списывались на затраты на производство, а не на расходы периода (Инструкция к счету 28 "Брак в производстве" Плана счетов).

Ну и конечно, чтобы определить сверхнормативные затраты, надо иметь технологические карты, в которых определены допустимые технологические потери, включаемые в фактическую стоимость незавершенного производства и готовой продукции. Необходимо это и для целей налога на прибыль (подп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ);

**- расходы на рекламу и продвижение** продукции**.**

Думаю, самому бухгалтеру не придет в голову включать такие расходы в себестоимость продукции, разве что только директор потребует улучшить отчет о финансовых результатах, например для получения кредита или участия в тендере;

**- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения (создания) запасов, осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.**

Значение этого "вида" затрат, не включаемых в стоимость запасов, состоит в указании на общий подход к решению вопроса о ее формировании, продемонстрированный выше применительно к некоторым другим видам затрат: в стоимость запасов включаются только технологически необходимые затраты. Остальные затраты, возникающие в процессе заготовки, обработки, изготовления (создания) запасов, включаются в себестоимость продаж того периода, в котором данные затраты имели место.

Глава 8. ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА: ОБЕСЦЕНЕНИЕ, РЕЗЕРВИРОВАНИЕ

Согласно п. 25 ПБУ 5/2019 материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Аналогичным образом в соответствии с п. 30 ФСБУ 5/2019 для целей бухгалтерского учета превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи считается обесценением запасов.

Признаками обесценения запасов могут быть, в частности, моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов.

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

Таким образом, для тех, кто, стремясь сделать бухгалтерскую отчетность достоверной, выполнял требование ПБУ 5/01 о формировании резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, ничего принципиально нового в положениях ФСБУ 5/2019 по этому вопросу нет. Но есть, естественно, другая словесная обертка и важные новые дополнения и детали.

Так, требование о тестировании запасов на предмет обесценения сформулировано в п. 28 ФСБУ 5/2019 следующим образом: запасы коммерческой организации, а также используемые в приносящей доход деятельности запасы некоммерческой организации оцениваются на отчетную дату по наименьшей из следующих величин (если иное не установлено пунктами 32 - 35 ФСБУ 5/2019):

а) фактическая себестоимость запасов;

б) чистая стоимость продажи запасов, определяемая в соответствии с п. 29 ФСБУ 5/2019.

И здесь фиксируется первое отличие от ПБУ 5/01, состоящее в периодичности тестирования: в ПБУ 5/01 говорилось о конце отчетного года, а в ФСБУ 5/2019 сказано об отчетной дате, под которой согласно п. 6 ст. 15 Закона N 402-ФЗ понимается последний календарный день отчетного периода, за который составляется бухгалтерская отчетность, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Таким образом, при буквальном прочтении ФСБУ 5/2019 организация, составляющая бухгалтерскую отчетность ежеквартально, столь же часто должна и проверять стоимость запасов на предмет ее обесценения. Возможно, в своей учетной политике организация может установить, что **в условиях стабильной экономики она будет исходить из опровергаемой презумпции о невозможности падения в течение года стоимости использования запасов (чистой стоимости продажи в формулировке** **ФСБУ 5/2019****) ниже их балансовой стоимости,** если прейскурантная политика организации или иные факторы не указывают на обратное. Но если экономическая ситуация становится изменчивой, волатильной либо, хуже того, резко или постоянно ухудшающейся, то рассматриваемое положение ФСБУ 5/2019 должно выполняться в соответствии с его буквальным содержанием.

Также более четко выражен (уже встречавшийся при определении стоимости извлеченных запасов) подход, в соответствии с которым при возможности разных оценок запасов использоваться должна меньшая из них. Цель этого подхода - не порождать у пользователей бухгалтерской отчетности завышенных ожиданий относительно будущих денежных потоков, доступных организации. Ведь пользователь полагает, что как минимум сам себя актив-то окупит - возместит через выручку затраты на его приобретение. Для этого и предназначен механизм создания оценочных резервов, позволяющий показать в балансе не историческую сумму затрат на приобретение активов, а ту их часть, которую по экспертной оценке организации она может возместить по состоянию на отчетную дату (напомним, что, кроме резерва под снижение стоимости (обесценение) запасов, к оценочным резервам относятся также резерв сомнительных долгов и резерв под обесценение финансовых вложений (п. 70 Приказа N 34н, разд. VI ПБУ 19/02)).

Следующее отличие состоит в том, что в ПБУ 5/01 в качестве самостоятельных оснований для создания резерва под обесценение запасов называлось не только снижение (наблюдаемое) их стоимости, но и моральное устаревание или потеря первоначальных качеств (надо понимать, физических). В ФСБУ 5/2019 таким основанием называется только снижение стоимости, при этом не используется понятие текущей рыночной стоимости, а стоимость продажи уточняется до чистой стоимости продажи.

Пункт 29 ФСБУ 5/2019 определяет это новое для российских нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету понятие - **чистую стоимость продажи** - как предполагаемую цену, 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 осуществления продажи. И это намного лучше и проще, чем текущая рыночная стоимость, упоминавшаяся в ПБУ 5/01, которая сейчас трансформировалась, как мы видели выше в целом ряде случаев, в справедливую стоимость. Потому что текущая рыночная и справедливая стоимость - это в определенном смысле абстрактные, независимые от организации стоимости, а чистая стоимость продажи - это стоимость, определяемая исключительно ценовой политикой самой организации, ее прейскурантом. Как отмечается в п. 7 МСФО (IAS) 2 "Запасы", чистая возможная цена продажи представляет собой стоимость, специфичную для организации, а справедливая стоимость - нет. Чистая возможная цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.

Важным новым дополнением является указание в п. 29 ФСБУ 5/2019 на то, **как определить чистую стоимость продажи** того, что организация обычно не продает, - **сырья/материалов и незавершенного производства**. Ведь никаких исключений из видов запасов, подлежащих тестированию на предмет обесценения, ФСБУ 5/2019 не содержит. И в этом второе важное (и уж точно отрицательное) последствие для незавершенного производства, обусловленное его включением в состав активов, на которые распространяется ФСБУ 5/2019 [<17>](#P1061). Раньше на незавершенное производство не распространялись положения ПБУ 5/01 о резерве под снижение стоимости материально-производственных запасов, в то же время желающие могли добровольно применить Рекомендацию НРБУ БМЦ от 14.10.2019 N Р-107/2019-ОК Маш "Обесценение незавершенного производства".

--------------------------------

<17> Первое последствие, напомним, состоит в невозможности формирования полной себестоимости незавершенного производства и готовой продукции.

Предлагается два способа определения этой чистой стоимости продажи.

**Способ первый.** 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* [<18>](#P1066).

--------------------------------

<18> Этот способ позволяет реализовать указание п. 32 МСФО (IAS) 2 "Запасы" (взятое из него в п. 20 Приказа N 119н) на то, что сырье и прочие материалы, предназначенные для использования в производстве запасов, не списываются до уровня ниже себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается продать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости.

Пример 8.1. Балансовая стоимость комплектующих (незавершенного производства) - 400 руб., предполагаемая себестоимость готовой продукции (работ, услуг) - 800 руб., чистая цена продажи продукции (работ, услуг) - 1 200 руб.

Чистая цена продажи комплектующих (незавершенного производства) - 600 руб. (1 200 руб. (400 руб. : 800 руб.)), то есть 50% чистой цены продажи готовой продукции (работ, услуг). Иными словами, чистая цена продажи составной части готовой продукции (работ, услуг) пропорциональна доле стоимости этой части в стоимости готовой продукции.

**Вариант А.** Чистая цена продажи продукции (работ, услуг) снизилась до 800 руб., в результате чего чистая цена продажи комплектующих стала равна 400 руб.

Поскольку чистая цена все еще не меньше балансовой стоимости комплектующих (400 руб.), резерв не создается.

**Вариант Б.** Чистая цена продажи продукции (работ, услуг) снизилась до 700 руб., в результате чего чистая цена продажи комплектующих стала равна 350 руб.

Поскольку чистая цена уже меньше балансовой стоимости 400 руб., резерв создается.

**Способ второй.** В случае если определение чистой цены продажи отдельно не продаваемых запасов 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*.

Этот способ строится на предположении, что если организация может приобрести запасы по некой цене, то по ней же она их сможет и продать.

Если цену приобретения на отчетную дату можно установить из данных, имеющихся в Интернете, то этот способ действительно проще. Но, к сожалению, он подходит только для сырья/материалов и не подходит для незавершенного производства, так как такой вид запасов никто не продает. Соответственно, определить цену его приобретения прямым, то есть более простым, чем первый расчетный, способом невозможно.

В п. 31 МСФО (IAS) 2 "Запасы" конкретизируется, что расчетные оценки чистой возможной цены продажи также учитывают предназначение имеющегося запаса.

Например, чистая возможная цена продажи того объема запасов, который предназначен для выполнения договоров на продажу товаров или оказание услуг по твердым ценам, определяется на основе цены, указанной в этих договорах. Следовательно, в этой ситуации задача значительно упрощается.

За счет какого источника создается резерв под обесценение запасов?

В п. 25 ПБУ 5/98 было сказано, что разница между фактической себестоимостью материально-производственных запасов и их стоимостью возможной реализации относится на финансовые результаты. При этом в ПБУ 10/99 оценочные резервы определялись в качестве прочих расходов (п. 11). В контексте этого формулировка п. 25 ПБУ 5/01 "за счет финансовых результатов" тоже понималась как равнозначная указанию на прочие расходы. С учетом п. 20 Приказа N 119н и Плана счетов формирование резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов отражалось бухгалтерской записью: Дебет счета 91 Кредит счета 41.

При этом восстановление резерва в связи с повышением стоимости или выбытием указанных запасов отражалось обратной бухгалтерской записью: Дебет счета 14 Кредит счета 91.

В ФСБУ 5/2019 источник создания резерва не назван - в абз. 1 п. 31 сказано лишь, что величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение. Думаю, это сделано для того, чтобы не вступать в прямое противоречие с п. 11 ПБУ 10/99, согласно которому отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, признаются прочими расходами.

Но зато в следующем абзаце п. 31 указывается, что величина восстановления резерва под обесценение запасов относится *на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в соответствии с* *подп. "а" п. 43* *этого стандарта*.

С подп. "а" п. 43 ФСБУ 5/2019 мы уже разбирались, когда речь шла об отнесении разницы между фактической и нормативной (плановой) стоимостью готовой продукции, - отсылка к нему обозначает счет 90 "Продажи". Следовательно, восстановление резерва под обесценение запасов предписывается отражать бухгалтерской записью: Дебет счета 90 Кредит счета 14 СТОРНО.

На этот момент обращается внимание в п. 10 ИС-учет-27: *изменен порядок восстановления резерва под обесценение запасов, теперь 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).*

Сформулировать такой вариант учета в ФСБУ 5/2019 в явном виде стало возможным в связи с тем, что в п. 7 ПБУ 9/99 суммы восстановления оценочных резервов не включены напрямую в состав прочих доходов.

В этой ситуации представляется нелогичным создавать резерв путем использования счета учета прочих расходов, хотя формально такая возможность не исключается, исходя из отсутствия в ФСБУ 5/2019 указания на порядок, отличный от установленного в п. 11 ПБУ 10/99.

Соответственно, предпочтительным представляется и создание резерва делать через счет 90 "Продажи" проводкой: Дебет счета 90 Кредит счета 14.

В пользу такого подхода говорит также уже рассмотренная логика, заложенная в других положениях новых ФСБУ, по которой все расходы и доходы, возникающие в связи с ведением обычных видов деятельности, должны отражаться именно как расходы по этим видам деятельности. А изменение продажной стоимости запасов - то ее снижение, то повышение - это часть именно обычной, а не прочей деятельности организации.

Таким образом, имеем еще один пример того, как расходы и доходы, связанные с определенными запасами, влияют на себестоимость продаж иного периода, чем период реализации данных запасов. Ведь запасы, в отношении которых происходит создание и движение резерва под их обесценение, в это время вполне могут преспокойно лежать на складе или учитываться в составе незавершенного производства.

А как же быть с коллизией нормы ПБУ 10/99 о создании оценочных резервов за счет прочих расходов с неявно (через норму о восстановлении резерва) предложенным в ФСБУ 5/2019 вариантом создания резерва за счет расходов по обычным видам деятельности?

Полагаю, что ее следует решить в пользу способа, подразумеваемого в ФСБУ 5/2019, как в специальном по отношению к ПБУ 10/99 документе, регулирующем порядок формирования резерва именно под обесценение запасов. Тем более что этот резерв не назван в (открытом, правда) перечне оценочных резервов в ПБУ 10/99.

Возможность не применять положения ФСБУ 5/2019 о тестировании запасов на предмет обесценения и, соответственно, о формировании при необходимости резерва под это обесценение предоставлена не только организациям с упрощенным учетом, уже имевшим это право по п. 25 ПБУ 5/01, но и некоммерческим организациям в части запасов, используемых в целях создания организации (п. 32, 33 ФСБУ 5/2019).

Поэтому указанные организации, создавшие в 2020 году резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов, но получившие возможность с 2021 года не создавать резерв под обесценение запасов (вследствие обретения права на ведение упрощенного бухгалтерского учета в связи с "выпадением" из сферы обязательного аудита или в силу п. 33 ФСБУ 5/2019), могут в межотчетный период восстановить сформированный резерв бухгалтерской записью: Дебет счета 14 Кредит счета 84.

Глава 9. ВЫБЫТИЕ ЗАПАСОВ

Порядок расчета стоимости запасов при любом их выбытии (отпуске в производство, отгрузке покупателю, списании) не изменился (сравните: разд. III ПБУ 5/01, п. 36 - 40 ФСБУ 5/2019).

Из уточненных в п. 41 ФСБУ 5/2019 оснований списания запасов обратим внимание на указанное в подп. "в" *возникновение обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступление экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов (некоммерческая организация не может использовать запасы в целях своей деятельности)*.

В принципе и без указания на данные обстоятельства в ПБУ 5/01 такие материально-производственные запасы и до 2021 года подлежали списанию, а не обесценению с формированием резерва под снижение их стоимости.

Правда, часто вставал вопрос: что делать при инвентаризации, если в бухгалтерском учете стоимость материально-производственных запасов списана ввиду несоответствия их понятию актива, а со склада они по каким-то причинам не вывезены?

Думается, не следует считать данные запасы выявленными при инвентаризации и принимать их к учету ни по правилам п. 28 Приказа N 34н, ни в соответствии с Рекомендацией НРБУ БМЦ от 24.09.2020 N Р-120/2020-КпР "Активы, выявленные в результате инвентаризации".

Еще один момент, касающийся списания запасов, связан с определением в п. 29 ФСБУ 5/2019 чистой стоимости продажи запасов как предполагаемой цены, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности.

Можно ли считать продажу морально устаревших запасов, запасов, потерявших свои первоначальные качества, обычной деятельностью организации, а полученные от этой продажи доходы - доходами от обычных видов деятельности, то есть выручкой от продажи продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг (п. 5 ПБУ 9/99)?

На сегодня поступления от продажи активов, отличных от продукции и товаров, считаются прочими доходами (п. 7 ПБУ 9/99). Соответственно, продажа морально устаревших или потерявших свои первоначальные качества материалов - это не обычная, а прочая деятельность организации, следовательно, для нее неприменимо само понятие чистой стоимости продажи (в силу ее приведенного выше определения), с которой можно было бы сравнивать балансовую стоимость указанных материалов.

Что же делать с такими материалами - списать, поскольку отсутствует один из параметров (чистая стоимость продажи, как она понимается в п. 29 ФСБУ 5/2019), необходимых для создания резерва под обесценение, или все-таки формировать этот резерв, исходя из возможной цены реализации данных материалов, пусть и не называемой чистой стоимостью продажи?

Очевидным представляется второй вариант, причем в этом случае резерв под обесценение, казалось бы, логично и формировать, и восстанавливать (если придется) в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы". Ведь это же, скорее всего, действительно не обычная, а прочая деятельность организации, соответственно, и возникающие в ходе ее доходы и расходы относятся к прочим.

Однако ФСБУ 5/2019 такой порядок восстановления резерва под обесценение запасов не предусматривает. Самое вероятное объяснение этого в том, что продажа морально устаревших и потерявших свои первоначальные качества запасов считается тоже частью обычной деятельности организации. Как это стыковать с приведенными нормами ПБУ 9/99 - задача для НРБУ БМЦ.

В остальных пунктах данного раздела ФСБУ 5/2019 ничего примечательного нет, хотя они и полезны для полноты освещения вопроса.

Глава 10. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Этот раздел ФСБУ 5/2019 полнее, чем соответствующий раздел ПБУ 5/01.

Отметим три момента.

В случае восстановления ранее созданного резерва под обесценение *необходимо раскрывать причины, которые привели к увеличению чистой стоимости продажи запасов* (подп. "г" п. 45).

То есть в отличие от налога на прибыль увеличение доходов (вследствие уменьшения суммы расходов бухгалтерской записью: Дебет счета 90 Кредит счета 14 СТОРНО) надо отдельно обосновывать. Это тоже своеобразная форма реализации требования осмотрительности.

В связи с необходимостью раскрывать *информацию об авансах, предварительной оплате, задатках, уплаченных организацией в связи с приобретением, созданием, переработкой запасов* (подп. "ж" п. 45), высказывается мнение о том, что это должно осуществляться посредством включения указанных сумм в статью бухгалтерского баланса "Запасы". По аналогии с отражением авансов, выдаваемых в рамках капитальных вложений, в разделе баланса "Внеоборотные активы" на основании Рекомендаций по аудиту годовой отчетности за 2010 год (приложение к письму Минфина России от 24.01.2011 N 07-02-18/01).

По моему мнению, делать этого не надо по двум причинам.

Во-первых, согласно п. 20 ПБУ 4/99 в разделе баланса "Оборотные активы" в группе статей "Дебиторская задолженность" должна быть представлена статья "Авансы выданные". А если "растащить" авансы по группам статей активов, под приобретение которых выданы авансы, то статья "Авансы выданные" может вообще исчезнуть (ведь суммы авансов под выполнение работ, оказание услуг, которые после выполнения работ (оказания услуг) будут приняты к учету на счета учета затрат, вполне можно показывать в группе статей "Запасы").

Во-вторых, если представление в составе внеоборотных активов краткосрочных, как правило, авансов, выданных строительным подрядчикам, еще может быть оправдано их последующим превращением во внеоборотные активы (Дебет счета 60 Кредит счета 51, Дебет счета 08 Кредит счета 60), то есть будущим радикальным изменением характера активов, то при представлении авансов под приобретение (создание) запасов в группе статей "Запасы" их характер с точки зрения сроков "оборотности" не меняется.

Согласно п. 46 ФСБУ 5/2019 информация о запасах (сырье и материалы, незавершенное производство, полуфабрикаты на промежуточных стадиях производства, готовая продукция и товары отгруженные, др.), подлежащая раскрытию в соответствии с п. 45 стандарта, отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности *в разрезе видов запасов*. Перечисленные виды запасов определяются, как и установлено в п. 7 ФСБУ 5/2019, исходя из их предназначения на каждом этапе операционного цикла организации.

Также виды запасов указаны в п. 42 ФСБУ 5/2019, согласно которому операции, приводящие к изменению вида запасов (отпуск запасов в производство, выпуск продукции, отгрузка готовой продукции, товаров покупателю до признания выручки), не являются основанием прекращения признания запасов активами.

А можно ли для целей раскрытия информации о запасах объединить несколько видов запасов, например, исходя из специфики производства, готовую продукцию и полуфабрикаты собственного производства, считая это, скажем, группой запасов (в п. 23 ПБУ 5/01 говорилось о распределении материально-производственных запасов по группам (видам) исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации)?

Конечно, можно, как возможно и любое другое любое отступление от правил ведения бухгалтерского учета.

Но только в порядке, определенном п. 25 ПБУ 4/99 и п. 7.3 ПБУ 1/2008. То есть с обоснованием того, что такое раскрытие информации о запасах делает бухгалтерскую отчетность более достоверной, чем представление данной информации в разрезе видов запасов. С полным выполнением при этом всего того, что требуют две указанные нормы. Думаю, в данном случае игра не стоит свеч!

Приложение 1

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы" утвержден Приказом Минфина Российской Федерации от 15.11.2019 N 180н

Приложение 2

Информационное сообщение Минфина России от 10 апреля 2020 г. N ИС-учет-27 "Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии"

Подписано в печать

20.02.2021