

## Учет запасов и формирование себестоимости: НОВЫЕ ВОПРОСЫ

О.А. Антошина

### Переходный период

При формировании годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год в бухгалтерском балансе по состоянию на 31.12.2020 по строке 1210 должны быть отражены запасы в оценке, определяемой по правилам бухгалтерского учета — ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н), если организацией не принято решение о досрочном применении ФСБУ 5/2019. Однако по состоянию на 01.01.2021, т. е. во входящих остатках по строке 1210, должна быть отражена величина запасов по новым правилам. Как же выполнить данное требование?

В IV квартале 2020 г., перед подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности, организация была обязана провести инвентаризацию активов и обязательств и на основе ее данных убедиться, что имеющиеся активы отвечают требованиям ФСБУ 5/2019. При

наличии активов, не соответствующих установленным требованиям, необходимо осуществить переклассификацию активов.

Организация может принять решение не применять ФСБУ 5/2019 в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд [1, п. 2]. При этом затраты, которые в соответствии с требованиями этого документа должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходами того периода, в котором понесены. Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Таким образом, организация в учетной политике на 2021 год отражает свой выбор и в межотчетный период в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд, делает запись:

Дт 84 Кт 10 — списана стоимость запасов, предназначенных для управленческих нужд, в связи с переходом на новые правила учета.

В дальнейшем при осуществлении расходов на приобретение запасов, предназначенных для управленческих нужд, организация признает их расходами периода проводкой Дт 20, 26, 44 Кт 60.

Отдельно хотелось бы напомнить, что согласно ст. 9 Федерального закона от 06.11.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. В данной ситуации в качестве такого документа может выступать акт (справка) о списании запасов, предназначенных для управленческих нужд. Он же может

**Ключевые слова:**  
запасы,  
незавершенное  
производство,  
фактическая  
себестоимость,  
переклассификация  
активов

**Key words:**  
inventory, work in  
progress, actual cost,  
asset reclassification

annotation  
Янгелонне

1 января 2021 г. вступил в силу новый порядок учета запасов организации – ФСБУ 5/2019. В связи с этим у практикующих специалистов возникло множество вопросов о порядке применения данного нормативного правового акта. Дается анализ практических аспектов применения нового федерального стандарта.

Since January 01, 2021, a new procedure for accounting for the organization's reserves has come into force. In this regard, practitioners have a lot of questions about the order of application of new regulations. The purpose of this article is to analyze the practical aspects of the application of the new FSB.

служить основанием для признания расходов в налоговом учете.

Пункт 3 ФСБУ 5/2019 гласит: «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». У многих возникли вопросы в отношении специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, в связи с чем Фонду «НРБУ “БМЦ”» пришлось выпустить Рекомендацию Р-122/2020-КпР «Специальные средства производства»<sup>1</sup>. Именно это обобщенное наименование будем использовать в дальнейшем.

Альтернативные способы бухгалтерского учета специальных средств производства, которые ранее предусматривались отменными с 01.01.2021 нормативными правовыми актами, теперь не применяются. Сейчас нужно руководствоваться нормами ФСБУ 5/2019, согласно которым далеко не весь перечень специальных средств производства отвечает критериям запасов.

Учет специальных средств производства в 2021 году возможен следующим образом: в составе запасов, или в составе основных средств, или в составе расходов периода.

**Учет специальных средств производства в составе запасов.** Специальные средства производства, потребляемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение периода не более 12 месяцев, с 1 января 2021 г. учитываются в порядке, предусмотренном для учета запасов. В отношении запасов, стоимость которых существенна, организация может прекратить применение старых правил учета перспективно (без пересчета сравнительных показателей за период, предшествующий отчетному). В таком случае изменения сформированных

ранее данных бухгалтерского учета ограничиваются исключительно переклассификацией указанных специальных средств производства в соответствующую категорию запасов без изменения их балансовой стоимости. Это происходит в рамках аналитического учета по счету 10 «Материалы».

**Учет специальных средств производства в составе основных средств.** Инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка, тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, являются запасами, за исключением случаев, когда они счи-

таются для целей бухгалтерского учета основными средствами. Рассмотрим правила бухгалтерского учета в случае, когда организация с 1 января 2021 г. учитывает специальные средства производства в порядке, предусмотренном для учета основных средств. При этом в целях начисления амортизации организация, руководствуясь положениями Рекомендации Р-100/2019-КпР «Реализация требования рациональности»<sup>2</sup>, может в качестве единицы учета определить совокупность однородных объектов с одинаковыми амортизационными параметрами. Тогда в межотчетный период должны быть сделаны следующие записи:

Дт 84 Кт 10 — списаны специальные средства производства стоимостью дороже лимита по основным средствам и с длительным сроком использования;

Дт 01 Кт 84 — указанные специальные средства производства поставлены на учет в составе основных средств по первоначальной стоимости;

Дт 84 Кт 02 — начислена амортизация по специальным средствам производства с длительным сроком использования за период с момента ввода их в эксплуатацию и до перехода на учет по ФСБУ 5/2019.



С 01.01.2021 организации в добровольном порядке могут начать применять ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н). Данный шаг позволит им упростить взаимодействие норм бухгалтерского учета в части учета запасов, капитальных вложений и основных средств.

<sup>1</sup> URL: [http://bmcenter.ru/Files/R\\_KpR\\_Specialnye\\_sredstva\\_proizvodstva](http://bmcenter.ru/Files/R_KpR_Specialnye_sredstva_proizvodstva)

<sup>2</sup> URL: [http://bmcenter.ru/Files/R\\_KpR\\_Racionalnost\\_v\\_uchete\\_OS](http://bmcenter.ru/Files/R_KpR_Racionalnost_v_uchete_OS)

**Учет специальных средств производства в составе расходов периода.** Организация может принять решение с 1 января 2021 г. относить на расходы по обычной деятельности в момент осуществления затраты на приобретение, создание, улучшение специальных средств производства, стоимость которых по отдельности и в составе однородной группы является незначительной, независимо от их срока использования, с учетом положений Рекомендации Р-100/2019-КпР. При этом числящаяся на 1 января 2021 г. балансовая стоимость незначительных специальных средств производства подлежит единовременному списанию с бухгалтерского учета в рамках корректировок, обусловленных изменением учетной политики в связи с прекращением применения отмененных документов в межотчетный период:

*Дт 84 Кт 10 — списаны специальные средства производства с длительным сроком использования.*

Далее списанные специальные средства производства с длительным сроком использования учитываются на забалансовых счетах.

В дальнейшем учет специальных средств производства идет в соответствии с нормами действующего законодательства.

### **Активы организации, используемые при осуществлении капитальных вложений**

Минфин России (в письме от 29.01.2014 № 07-04-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 год») рекомендовал учитывать активы организации, используемые при осуществлении капитальных вложений, как отдельную категорию в составе строки бухгалтерского баланса «Основные средства» с обязательным отдельным раскрытием информации. С 1 января 2021 г. данная норма закреплена на уровне федерального стандарта. И сейчас организации должны привести свои учетные данные в соответствии с требованиями новых ФСБУ:

*Дт 84 Кт 10 — списаны активы организации, используемые при осуществлении капитальных вложений;*

*Дт 08, 07 Кт 84 — указанные активы поставлены на учет в составе капитальных вложений.*

Все вышеприведенные записи оформляются в межотчетный период и должны быть раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за 2021 год [1, пункты 47, 48.]

### **Запасы, выявленные в результате инвентаризации**

Как уже отмечалось, перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации проводят инвентаризацию, в результате которой чаще всего выявляются излишки и недостачи. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49) содержат четкие правила действий при обнаружении излишков и недостач материальных ценностей. Сейчас хотелось бы рассмотреть ситуацию, когда в результате инвентаризации обнаружены запасы, которые «неизвестным» образом поступили в организацию, на них нет первичных учетных документов, они не отражены на счетах бухгалтерского учета. Что делать?

Обычно такие запасы отражаются в бухгалтерском учете как запасы, полученные безвозмездно, что ведет к искажению данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для отражения подобных фактов следует руководствоваться п. 2 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», который гласит: «неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации является ошибкой. Выявление в результате проведения инвентаризации имущества, соответствующего признакам актива организации, но не учтенного в регистрах бухгалтерского учета в качестве актива, свидетельствует о том, что в этих регистрах имело место неотражение или неправильное отражение прошлых фактов хозяйственной жизни. Таким образом, указанное выявление имущества означает ошибку, допущенную в бухгалтерском учете.

В случае невозможности восстановить информацию непосредственно о фактах хозяйственной жизни, в результате которых должны были быть признаны обнаруженные запасы, организация может основываться на косвенных данных. Так, стоимость, которую имели бы запасы, если бы были учтены сво-

евременно в надлежащем порядке, при невозможности ее определения прямым путем можно установить косвенно, исходя из балансовой стоимости аналогичных запасов. В этом случае организация основывается на предположении, что обнаруженные запасы, если бы учитывались надлежащим образом, без ошибок, к моменту обнаружения имели бы такую же учетную стоимость, какую имеют аналогичные запасы (при необходимости могут быть сделаны корректировки в связи с разными датами признания и различиями в неаналогичных характеристиках).

Таким образом, в бухгалтерском учете организации отражаются те факты хозяйственной жизни, которые реально произошли. Аналогичной точки зрения придерживается и Фонд «НРБУ “БМЦ”» (см. Рекомендацию Р-120/2020-КпР «Активы, выявленные в результате инвентаризации»).

### Незавершенное производство

С 1 января 2021 г. в составе запасов учитываются затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи, т. е. незавершенное производство [1, п. 3]. Организация также может вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства в порядке, установленном для учета готовой продукции.

Таким образом, на учетную категорию «незавершенное производство» (далее — НЗП) распространяются все общие нормы бухгалтерского учета, отраженные в ФСБУ, но в отношении нее приняты и специальные нормы. Рассмотрим их внимательно.

В фактическую себестоимость НЗП и готовой продукции включаются затраты, связанные с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг). К таким затратам относятся:

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

В данном перечне затрат видно сходство с перечнем расходов, учитываемых в составе прямых расходов для оценки НЗП в налоговом учете [2, ст. 318].

В фактическую себестоимость НЗП и готовой продукции включаются как прямые затраты, которые непосредственно относятся к производству конкретного вида продукции (товаров, работ, услуг), так и косвенные затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции (товаров, работ, услуг).

Классификация затрат на прямые и косвенные определяется организацией самостоятельно и должна найти отражение в учетной политике.

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

Отдельно необходимо назвать затраты, которые ни при каких обстоятельствах не включаются в фактическую себестоимость НЗП и готовой продукции, а именно:

- затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, трудовых ресурсов; потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);
- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- обесценение других активов независимо от факта использования их в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг);
- расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- расходы на рекламу и продвижение продукции;



иные затраты, осуществление которых не является необходимым для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Одни из этих затрат никогда не попадали в фактическую себестоимость НЗП, другие стали включаться в нее с 1 января 2021 г. Поэтому необходимо проверить перечень затрат, которые организация включала в состав фактической себестоимости НЗП, на предмет соответствия новым требованиям. В результате такой проверки выявится часть затрат, которые необходимо удалить из имеющихся учетных данных или, наоборот, включить в них, т. е. в межотчетный период придется сделать корректировочные записи:

Дт 84 Кт 20 — уменьшение фактической стоимости НЗП;

Дт 20 Кт 84 — увеличение фактической стоимости НЗП;

Дт 84 Кт 43 — уменьшение стоимости готовой продукции;

Дт 43 Кт 84 — увеличение стоимости готовой продукции.

НЗП и готовую продукцию в массовом и серийном производстве допускается оценивать в сумме пря-



Управленческие расходы, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в общем случае в качестве условно-постоянных включаются в себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг) того отчетного периода, в котором они возникли, и списываются в дебет счета 90, субсчет 90-2. Расходы показываются по строке 2220 «Управленческие расходы» отчета о финансовых результатах. В себестоимость продукции (товаров, работ, услуг) управленческие расходы можно включать (списывать со счета 26 в дебет счетов 20, 23, 29) только в том случае, если они непосредственно связаны с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг). В таком случае эти расходы формируют показатель по строке 2120 «Себестоимость продаж».

мых затрат без включения косвенных затрат либо в сумме плановых (нормативных) затрат [1, п. 27]. 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 и подлежат регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства.

Разница между фактической себестоимостью НЗП и готовой продукции и их стоимостью, определенной в сумме плановых (нормативных) затрат, относится на уменьшение (увеличение) суммы расходов, признаваемых в периоде, в котором признана выручка от продажи этих запасов.

При единичном производстве продукции НЗП отражается в бухгалтерском балансе в сумме фактически произведенных затрат.

Выбранный метод учета НЗП необходимо отразить в учетной политике организации. При этом следует отметить, что в 2021 году не применяются методы оценки НЗП, такие как по стоимости сырья и материалов и по полной себестоимости.

В статье рассмотрены лишь отдельные аспекты переходного периода с ПБУ 5/01 на ФСБУ 5/2019. Хочется надеяться, что вопросов стало чуть меньше. В дальнейшем мы планируем рассмотреть и другие практические ситуации, связанные с применением этого нового федерального стандарта. **НПП**

### Литература

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: утв. приказом Минфина России от 15 нояб. 2019 г. № 180н. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202003260005> (дата опубликования: 23.03.2020).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).

### об авторе



#### О.А. Антошина,

главный методолог аудиторской компании ООО «АК «Аудит-ЭЛ»», налоговый консультант, сертифицированный бухгалтер-практик SIP / SIPA, бизнес-тренер по программам МБА, аттестованный преподаватель ИПБ России, к. э. н., доцент  
[olgantosh@mail.ru](mailto:olgantosh@mail.ru)