

# Применение новых федеральных стандартов по бухгалтерскому учету



**Ольга Васильевна Лесных,**  
канд. экон. наук, заведующая  
кафедрой бухгалтерского учета  
и аудита  
Международная промышленная  
академия

*Теория и практика бухгалтерского учета запасов в организациях, занимающихся производственной деятельностью, в том числе молочных предприятий, претерпели определенные изменения. Они обусловлены принятием и вводом в действие новых Федеральных стандартов по бухгалтерскому учету (ФСБУ), которые применяются с отчетности за 2022 г., а некоторые — за 2021 г. Изменения касаются также правил учета молока (сырья), определения себестоимости готовой продукции и, как следствие, правил определения финансового результата в целях бухгалтерского учета.*

*Специалистам бухгалтерской и планово-экономической служб необходимо разобраться со всеми изменениями, чтобы разработать новые методики учета, внести коррективы в учетную политику и избежать штрафных санкций за искажение бухгалтерской отчетности. В публикуемой серии статей рассмотрены основные изменения в учете.*

## **ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»: ОСНОВНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТЕ**

ФСБУ 5/2019 (далее — Стандарт) устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организаций и применяется в отчетности за 2021 г. В соответствии с ним появился ряд изменений.

### **Изменение термина «запасы»**

Запасы — это активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение периода не более 12 месяцев. Это понятие по сравнению с ПБУ 5/01 расширено за счет включения в перечень новых элементов:

- незавершенное производство;
- недвижимость и объекты интеллектуальной собственности, предназначенные для перепродажи.

### **Право выбора варианта учета запасов, предназначенных для управленческих нужд**

Организация может принять решение не применять Стандарт в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд. При этом затраты, которые в соответствии со Стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходами периода, в котором были понесены. Указанное решение раскрывается в учетной политике и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, учет запасов, приобретаемых для управленческих нужд (недорогая офисная мебель, практически вся оргтехника, канцелярские товары и т.д.) можно вести двумя способами:

- оставить старый порядок учета запасов на счете 10 «Материалы», а при передаче в эксплуатацию (в ряде случаев при списании) отражать на затраты в дебет 26 (44) счета (п. 2 ФСБУ 5/2019);
- перейти на новый порядок. Это целесообразно, если запасы приобретаются под заказ определенного подразделения и (или) сотрудников и не хранятся на складе. При акцепте счета-фактуры стоимость таких запасов можно сразу списать на расходы проводкой:

*Дебет счета 26 (44) Кредит счета 60 (71).*

Если организация примет решение перейти с 2023 г. на списание малоценных запасов (например, канцтовары) по мере их приобретения, то надо определиться, что делать с остатками. Согласно п. 47 ФСБУ 5/2019 можно в январе списать стоимость запасов, предназначенных для управленческих нужд (стоимость, а не сами запасы) проводкой:

*Дебет счета 84 Кредит счета 10.*

А можно оставить остатки по состоянию на 31.12.2022 г. В пояснительной записке к отчету за 2022 г. надо отразить принятую методику.

### **Изменение методики определения фактической себестоимости незавершенного производства и готовой продукции**

Незавершенное производство и готовая продукция оцениваются по фактической производственной себестоимости в сумме прямых производственных затрат. Ее формируют:

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

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.

Согласно п. 26 ФСБУ 5/2019 в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не включаются:

- затраты, связанные с нарушениями в технологическом процессе (сверхнормативный расход сырья, материалов и топлива, потери от брака и др.);
- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями;
- обесценивание активов;

- управленческие расходы;
- расходы на рекламу;
- прочие расходы (напрямую не связанные с производством конкретного вида продукции).

Данный перечень затрат расширен по сравнению с прошлыми годами. Так, не включаются в себестоимость незавершенного производства и молочной продукции сверхнормативный расход сырья, потери от брака.

В соответствии с п. 27 незавершенное производство и готовую продукцию в массовом и серийном производстве допускается оценивать:

- в сумме прямых фактических затрат без включения косвенных затрат;
- в сумме плановых (нормативных) затрат. Эти затраты устанавливаются организацией, исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых и других ресурсов в условиях нормальной загрузки производственных мощностей. Они подлежат регулярному пересмотру в соответствии с текущей производственной ситуацией.

Разница между фактической производственной себестоимостью незавершенного производства и готовой продукции и их учетной стоимостью относится, как и раньше, на уменьшение (увеличение) суммы расходов, признаваемых в отчетном периоде, в котором указанная разница была выявлена.

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

Учет молочной продукции ведется на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» в оценке, принятой учетной политикой предприятия:

- по фактической производственной себестоимости;
- в сумме прямых фактических затрат без включения косвенных затрат;
- в сумме плановых (нормативных) затрат.

Аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

При организации аналитического бухгалтерского учета молочной продукции не допускается ведение учета только в количественном выражении без стоимостной оценки. Для этого могут применяться учетные цены: нормативная (плановая) себестоимость; планово-расчетные цены; фактическая (производственная) себестоимость. Конкретный вариант оценки в аналитическом учете выбирается организацией и утверждается в учетной политике.

Учет выпуска готовой продукции из производства ведется на счете 40 «Выпуск готовой продукции» или на счете 43 «Готовая продукция». Выбранный вариант должен быть закреплен в учетной политике организации.

Учет готовой продукции по учетным ценам без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В случае учета по фактической производственной себестоимости аналитический учет готовой продукции можно отражать по учетным ценам с выделением отклонений фактической производственной себестоимости от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются в разрезе номенклатуры либо по однородным группам готовой продукции на отдельном субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» к счету 43 «Готовая продукция».

Выпуск готовой продукции в бухгалтерском учете отражают на основании производственного отчета и первичных документов (накладные на передачу готовой продукции по месту хранения, составленные по унифицированной форме № МХ-18, утвержденной постановлением Госкомстата России от 09.08.99 № 66) записью:

*Дебет счета 43 «Готовая продукция»*

*Кредит счета 20 «Основное производство» или счета 23 «Вспомогательное производство»* — приходится готовая продукция по учетным ценам.

В конце месяца после определения фактической производственной себестоимости продукции, выпущенной из производства, определяют отклонение ее учетной стоимости от фактической производственной себестоимости. В бухгалтерском учете делают запись:

*Дебет счета 43 «Готовая продукция»*

*Кредит счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательное производство».*

Списание молочной продукции (при отгрузке, отпуске и т.д.) можно осуществлять по учетным ценам. Одновременно на счета учета продаж списываются отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции. Сумма отклонений равна произведению учетной цены на процент отклонения фактической производственной себестоимости от учетной цены.

Для расчета отклонения (в %) определяют:

- сумму отклонений по готовой продукции на начало месяца и поступившей на склад в отчетном месяце (1);
- стоимость готовой продукции по учетным ценам на начало месяца и поступившей на склад в отчетном месяце (2);
- отношение (1) к (2), умноженное на 100 %.

Сумма отклонений списывается на те же счета, на которые списывается себестоимость готовой продукции по учетным ценам.

Отклонения, относящиеся к остаткам молочной продукции, остаются на счете 43 «Готовая продукция» (субсчет «Отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»).

Если учетная цена молочной продукции ниже фактической производственной себестоимости, в бухгалтерском учете делают запись:

*Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»*

*Кредит счета 43 «Готовая продукция»* — увеличивает на сумму отклонений (перерасход) стоимости готовой продукции.

Если учетная цена превысила фактическую производственную себестоимость, то в бухгалтерском учете делают запись:

*Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» или 45 «Готовая продукция»*

*Кредит счета 43 «Готовая продукция»* — сторнируется разница между учетной ценой и себестоимостью готовой продукции (экономия).

Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость продукции (учетная стоимость плюс отклонения) равна ее фактической производственной себестоимости.

В случаях перехода от одного вида учетной цены к другому, а также изменений величины учетных цен можно делать пересчет остатков готовой продукции к моменту изменения учетной цены с тем, чтобы вся готовая продукция по данной номенклатуре учитывалась по единой (новой)

учетной цене. Такой пересчет осуществляется не чаще одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Пересчет учетной стоимости остатков продукции при изменении учетных цен можно не проводить, а каждую партию списывать по учетным ценам, по которым была оприходована. Пересчет учетной стоимости молочной продукции не квалифицируется как переоценка готовой продукции.

Учет готовой продукции с применением счета 40. Этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг от учетных цен.

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость (отдельно по учетным ценам и на сумму отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам). По кредиту эти обороты относятся на стоимость готовой продукции, принятой на учет, в оценке по учетным ценам. В бухгалтерском учете делают записи:

*Дебет счета 43 «Готовая продукция»*

*Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»* — приходится на склад (или другие объекты складирования) готовая продукция, сданная соответствующими подразделениями, в оценке по учетным ценам;

*Дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»*

*Кредит счета 20 «Основное производство», счета 23 «Вспомогательное производство»* — оценивается выпуск молочной продукции по фактической производственной себестоимости. Бухгалтерская запись делается с разбивкой на стоимость готовой продукции по учетным ценам и на сумму отклонений фактической производственной себестоимости фактического выпуска от его стоимости по учетным ценам.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяется отклонением фактической производственной себестоимости изготовленной продукции от нормативной (плановой) себестоимости.

Экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, отражается записью:

*Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»*

*Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»* — сторнируется превышение нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции над фактической.

Перерасход (превышение фактической себестоимости над стоимостью по учетным ценам) в бухгалтерском учете отражается записью:

*Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»*

*Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»* — списывается превышение фактической себестоимости выпущенной продукции над стоимостью по учетным ценам.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет независимо от того, вся или нет выпущенная продукция была реализована.

Если на конец отчетного периода (месяца) реализована не вся выпущенная продукция, то ее остаток на складе отражается в балансе по нормативной себестоимости без проведения корректировок на сумму отклонений.

## Особенности признания запасов на отчетную дату

Превышение фактической себестоимости над чистой стоимостью продаж означает, что запасы обесценились. Это происходит с течением времени ввиду сокращения срока годности и т.д. В данном случае на конец года необходимо выявить такие запасы, определить цену, по которой их можно продать, и создать резерв на сумму превышения. Запасы должны оцениваться по чистой стоимости продаж (см. рисунок).



Оценка запасов на отчетную дату

Балансовая стоимость сформируется из фактической себестоимости запасов за минусом резерва. Начисление резерва на обесценивание запасов отражается записью:

*Дебет 90 Кредит 14* на сумму резерва.

При реализации запасов делают проводку:

*Дебет 14 Кредит 90* на сумму начисленного резерва.

## Уточнены случаи и способы списания запасов

В соответствии с п.41 ФСБУ 5/2019 запасы должны быть списаны в определенный момент времени:

- одновременно с признанием выручки от их продажи;
- при выбытии в случаях, отличных от продажи;
- при возникновении обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступление экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов.

Способы списания запасов не изменились: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых из поступивших в организацию запасов — метод ФИФО.

## УЧЕТ СПЕЦИАЛЬНЫХ ИНСТРУМЕНТОВ, ПРИСПОСОБЛЕНИЙ, ОБОРУДОВАНИЯ И ОДЕЖДЫ В СООТВЕТСТВИИ С ФСБУ 5/2019

В 2022 г., как и в предыдущем, бухгалтеры сами решают, к какому виду активов отнести специальные инструменты, приспособления, оборудование и одежду (т.е. малоценные предметы) — к запасам или основным средствам.

Следует пользоваться положением «Учет специальных инструментов, приспособлений, оборудования и одежды» в 2022 г. МСФО (IAS) 1 о представлении финансовой отчетности, где отражено, что когда обычный операционный цикл организации не поддается четкой идентификации, то принимается допущение, что его продолжительность составляет 12 месяцев, т.е. не более 12 месяцев. В 2021 г. для отнесения актива к запасам или основным средствам достаточно было определиться со сроком службы актива: более (или не более) 12 месяцев. При

## Методика учета малоценных предметов

ФСБУ 5/2019

ФСБУ 6/2020 (с 2022 г.)

### Учет по срокам

#### Ст. 3

Определение запасов: «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».

#### Ст. 3 п. 6

«Запасами являются:

б) инструменты, инвентарь, специальные одежда, оснастка (приспособления, инструменты, 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».

*Комментарии.* Данные объекты будут считаться для целей бухгалтерского учета основными средствами, если их срок службы более 12 месяцев и стоимость более лимита, установленного организацией.

#### Пункт 4. МСФО № 16

Для целей бухгалтерского учета объектом основных средств считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

- имеет материально-вещественную форму;
- предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд либо использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
- предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем

### Учет по стоимости

Стоимостного критерия в ФСБУ 5/2019 нет

*Комментарии.* В соответствии с ФСБУ 6/2020 с 2022 г. предприятие может в учетной политике закрепить стоимостной критерий малоценных предметов. Например, до 100 000 руб. за единицу.

**ФСБУ 6/2020, п. 5.** Организация может принять решение не применять этот стандарт в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, установленными в п. 4, но их стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах. Затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены. Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита стоимости, установленного организацией

этом значение имел именно срок полезного использования актива, а не времени нахождения на складе до начала использования. Стоимость актива не имела никакого значения.

С 2022 г. с введением в действие ФСБУ 6/2020 «Основные средства» изменилась методика учета малоценных предметов. Рассмотрим определение малоценных предметов в соответствии с ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 6/2020.

### МЕТОДИКА УЧЕТА ИНСТРУМЕНТОВ, ПРИСПОСОБЛЕНИЙ, ИНВЕНТАРЯ, СПЕЦОДЕЖДЫ И ДРУГИХ СРЕДСТВ ИНДИВИДУАЛЬНОЙ И КОЛЛЕКТИВНОЙ ЗАЩИТЫ СО СРОКОМ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НЕ БОЛЕЕ 12 МЕСЯЦЕВ

**2021 год.** ФСБУ 5/2019 (п. 3). Запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение не более 12 месяцев. В частности, запасом согласно пп. б п. 3 признаются инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка (специальные приспособления, инструменты, оборудование), производственный и хозяйственный инвентарь, тара и другие аналогичные объекты (далее малоценные предметы), за исключением случаев, когда эти объекты считаются для целей бухгалтерского учета основными средствами. При этом стоимость актива не влияет на его классификацию в качестве запасов, значение имеют срок использования и предназначение объекта.

Стоимость вновь приобретаемых запасов учитывается на счете 10 «Материалы», а по мере их передачи в производство (эксплуатацию) включается в затраты в полном размере в порядке, установленном для учета материалов (пп. б п. 41, пп. б п. 43). Одновременно предприятие ведет учет наличия и движения спецодежды, переданной в эксплуатацию, в том числе с использованием забалансового учета (п. 8 ФСБУ 5/2019).

Запасы в течение отчетного периода могут также списываться на счет 91 «Прочие доходы и расходы» при их продаже, выбытии в случаях, отличных от продаж, при возникновении обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступления экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов (п. 41 ФСБУ 5/2019), например, при безвозмездной передаче, истечении сроков годности и т.п.

**Налоговый учет.** В соответствии с положениями пп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ к материальным расходам относятся затраты на приобретение малоценных активов, предусмотренных законодательством РФ, другого имущества, не являющегося амортизируемым. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере передачи в эксплуатацию.

Для целей налогообложения в целях списания стоимости в течение более одного налогового периода налогоплательщик вправе самостоятельно определить порядок признания материальных расходов в виде стоимости такого имущества с учетом срока его использования или иных экономически обоснованных показателей.

Инструменты, приспособления, инвентарь, спецодежда и другие средства индивидуальной и коллективной защиты со сроком использования более 12 месяцев, приобретаемые после 01.01.2021 г., удовлетворяют критериям признания основными средствами (п. 4 ПБУ 6/01). Датой принятия их в состав основных средств является момент, когда это имущество готово к использованию в запланированных организацией целях. Для принятия малоценных предметов в качестве основного средства на счет 01 «Основные средства» не имеет значения, когда данный актив будет передан в эксплуатацию. Такой актив принимается к учету в состав основных средств на момент их готовности для дальнейшего использования (в том числе на дату приобретения).

**2022 год.** Начиная с отчетности за 2022 г., в соответствии с ФСБУ 6/2020, п. 5, организация принимает реше-

ние не применять настоящий Стандарт в отношении активов со сроком службы более 12 месяцев, но имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией в размере 100 000 руб., с учетом существенности информации о таких активах.

Если инструменты, приспособления, инвентарь, спецодежда и другие средства индивидуальной и коллективной защиты со сроком службы более 12 месяцев, но стоимостью ниже лимита (100 000 руб.), установленного в организации, то они учитываются не на счете 01 «Основные средства», а на счете 10 «Материалы». На этом счете по дебету учитываются затраты на приобретение таких активов, а расходом эти затраты признаются в период передачи в эксплуатацию.

С вступлением в силу ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 6/2020 и отменой ранее действовавших нормативно-правовых актов организация самостоятельно разрабатывает необходимый порядок документооборота для оформления поступления, отпуска (расходования) и перемещения запасов в организации, чтобы обеспечить надлежащий контроль за их наличием и движением. Организация при этом может отражать в учете получение таких материалов сразу в подразделение, куда они фактически поступили от поставщика, не оформляя «транзитного» прихода и расхода по центральному складу. В расход такая спецодежда может списываться на дату акцепта счета-фактуры поставщика (без НДС).

С учетом понятия существенности (п. 7.4 ПБУ 1/2008) и требования рациональности классификация материаль-

ных объектов в бухгалтерском учете может выглядеть следующим образом (п. 7.4 ПБУ 1/08, п. 3 ФСБУ 5/2019, п. 5 ФСБУ 6/2020).

1. Запасы — несущественные объекты, используемые менее 12 месяцев. В эту категорию попадают, например, канцтовары, бумага и пр. Такие материалы со сроком службы до года учитываются на счете 10 «Материалы» и списываются на расходы при передаче в производство (эксплуатацию).

2. Запасы — существенные объекты. Это объекты со сроком службы до 12 месяцев, но менее лимита, установленного в организации, например, спецодежда, оргтехника. Такие запасы учитываются на счете 10 «Материалы» и списываются на затраты при передаче в эксплуатацию. При этом организация обязана обеспечить надлежащий контроль их наличия и движения на забалансовом счете.

3. Несущественное малоценное имущество. Это объекты со сроком службы более 12 месяцев, но менее лимита, установленного в организации.

Первоначальная стоимость малоценных предметов не амортизируется, принимается на учет на счет 10 «Материалы» и полностью относится на текущие затраты на дату отпуска в эксплуатацию или акцепта счета-фактуры поставщика (если активы, минуя склад, поступают в подразделение для использования или эксплуатации). При этом организация обязана обеспечить надлежащий контроль их наличия и движения на забалансовом счете. 

*Продолжение следует*