

ПРАКТИКУМ

Налогообложение, отчетность и учет резервов под снижение стоимости запасов

В деятельности коммерческих организаций возникают ситуации, когда стоимость запасов снижается. Причин тому может быть несколько: физическое повреждение, моральное старение либо падение рыночных цен. В таких случаях возникает необходимость создания резерва под снижение стоимости запасов.

В материале рассматриваются ситуации по созданию, восстановлению и использованию резерва под снижение стоимости запасов.

Нормативно-правовое регулирование

С точки зрения учетного цикла операций резервов под снижение стоимости запасов можно выделить 3 основные группы операций:

- формирование;
- инвентаризация;
- использование.

Бухгалтерский учет хозяйственных операций по сч. 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» осуществляется в соответствии со следующими документами:

Налоговый кодекс Республики Беларусь (НК);

Декрет Президента Республики Беларусь от 21.12.2017 № 8 «О развитии цифровой экономики»;

Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-З);

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)», утв. постановлением Минфина от 06.03.2018 № 16 (далее – НСБУ № 16);

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Минфина от 30.06.2014 № 46;

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Минфина от 12.12.2016 № 104;

Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50);

Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102;

Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утв. постановлением Минфина от 12.11.2010 № 133 (далее – Инструкция № 133);

Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180) и др.

Бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципах непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности (п. 1 ст. 3 Закона № 57-З).

Принцип осмотрительности означает, что учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена (п. 8 ст. 3 Закона № 57-З).

Запасы, которые устарели, повреждены или цена реализации которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода за вычетом резерва под снижение стоимости **материальных ценностей** (п. 19 Инструкции № 133).

*Справочно. Для обобщения информации о резервах под снижение стоимости материалов и других запасов, создаваемых в порядке, установленном законодательством, предназначен сч. 14 «Резервы под снижение стоимости **запасов**» (п. 18 Инструкции № 50). Как видим, суть у названных резервов одинаковая, а названия разные. Согласно ст. 10 Закона от 10.01.2000 № 361-З «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» новый нормативный правовой акт имеет большую юридическую*

силу по отношению к ранее принятому (изданному) по тому же вопросу нормативному правовому акту того же государственного органа (должностного лица). Следовательно, в данном случае следует руководствоваться нормами Инструкции № 50, т.к. она является более новым документом.

К запасам относятся (п. 3 Инструкции № 133):

сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара;

• инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), фирменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления;

- животные на выращивании и откорме;
- незавершенное производство;
- готовая продукция;
- товары.

Аспекты учетной политики

Приведенными выше нормативными правовыми актами, в том числе Инструкцией № 133, не указывается конкретная методика по созданию резерва под снижение стоимости запасов и его размера. Следовательно, данные аспекты закрепляются в положении об учетной политике организации.

Аналитический учет ведется по каждому резерву (п. 18 Инструкции № 50, абз. 2 п. 15 НСБУ № 16). В связи с этим к сч. 14 коммерческая организация может предусмотреть следующие субсчета:

- 14-1 «Резерв под снижение стоимости сырья и материалов»;
- 14-2 «Резерв под снижение стоимости незавершенного производства»;
- 14-3 «Резерв под снижение стоимости животных на выращивании и откорме»;
- 14-4 «Резерв под снижение стоимости готовой продукции»;
- 14-5 «Резерв под снижение стоимости горюче-смазочных материалов»;
- 14-6 «Резерв под снижение стоимости тары»;
- 14-7 «Резерв под снижение стоимости токенов»;
- 14-8 «Резерв под снижение стоимости предметов в составе средств в обороте»;
- 14-9 «Резерв под снижение стоимости прочих запасов».

Операции с резервом под снижение стоимости запасов оформляются первичным учетным документом (ПУД) (п. 1 ст. 10 Закона № 57-З). Форма та-

кого ПУД законодательством не установлена, поэтому коммерческая организация разрабатывает его самостоятельно с учетом требований, предъявляемых к ПУД, и включает в учетную политику коммерческой организации (абз. 4 п. 4 ст. 9, абз. 4 п. 4 ст. 9, ч. 1 п. 3, ч. 2 п. 4 ст. 10 Закона № 57-З). ПУД могут содержать иные сведения, не являющиеся обязательными.

В качестве такого ПУД можно использовать бухгалтерскую справку-расчет, служебную записку об изменении стоимости запасов и т.п., форма которых предусматривается в положении по учетной политике (абз. 4 п. 4 ст. 9 Закона № 57-З). В ПУД целесообразно указать наименование, количество, стоимостные показатели запасов, по которым создается резерв под снижение стоимости запасов, их текущую рыночную стоимость, сумму отчислений в резерв и основание для создания резерва.

В каждом последующем периоде пересматривается чистая стоимость реализации запасов. Если чистая стоимость реализации запасов, которые ранее были уценены и числятся в запасах на конец отчетного периода, в дальнейшем увеличивается, списанная ранее сумма сторнируется (в пределах суммы первоначальной уценки) таким образом, чтобы новая фактическая себестоимость материалов соответствовала наименьшей из фактической себестоимости или пересмотренной возможной чистой стоимости реализации (п. 22 Инструкции № 133).

В таких случаях также используется ПУД, в котором целесообразно указать наименование, количество, стоимостные показатели запасов, по которым восстанавливается резерв, их текущую рыночную стоимость, сумму восстановления, резерв под снижение стоимости запасов и основание для восстановления резерва под снижение стоимости запасов.

Порядок и периодичность проведения инвентаризации резервов под снижение стоимости запасов связаны с целью ее проведения: сравнение остатков активов, числящихся в учете, с фактическим наличием и их оценкой (п. 1 ст. 13 Закона № 57-З, абз. 3 п. 2 Инструкции № 180). Условно инвентаризацию можно разделить на обязательную и инициативную (добровольную). От этой характеристики зависит ее периодичность.

Так, в обязательном порядке инвентаризацию проводят (п. 2 ст. 13 Закона № 57-З, п. 4 Инструкции № 180):

- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;

- при возникновении чрезвычайных ситуаций;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Периодичность инициативных инвентаризаций коммерческая организация устанавливает самостоятельно, исходя из своих интересов, и при этом учитывает специфику производства и способ определения себестоимости готовой продукции (например, в отношении резерва под обесценение незавершенного производства и готовой продукции).

Выборную периодичность закрепляют в учетной политике (абз. 3 п. 4, ч.ч. 2, 3 п. 8 Инструкции № 180; абз. 6 п. 4 ст. 9 Закона № 57-3).

Последующая учетная оценка запасов осуществляется по чистой стоимости реализации на отчетную дату. Чистая стоимость реализации определяется по каждой единице запасов или по группе запасов путем вычитания из ожидаемой цены реализации ожидаемых расходов на завершение производства и (или) реализацию. На величину разницы между чистой стоимостью реализации и первоначальной стоимостью, если последняя выше чистой стоимости реализации, создается резерв под снижение стоимости запасов (п. 19, ч.ч. 1, 2 п. 20 Инструкции № 133; п. 10 НСБУ № 16).

При определении чистой стоимости реализации учитываются изменения цены или себестоимости запасов, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания отчетного периода, если эти события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.

Методику и порядок определения чистой стоимости реализации запасов необходимо закрепить в положении об учетной политике (п. 10 НСБУ № 16). В нормативных правовых актах не предусмотрено конкретное положение по методике формирования резерва под обесценение запасов. По мнению автора, такая необходимость возникает, если остатки запасов в стоимостном выражении на дату составления отчетности велики, а разница между их фактической себестоимостью и текущей рыночной ценой либо чистой стоимостью реализации существенна в соответствии с положением по учетной политике. Критерий существенности (т.е. процент отклонений) организация определяет самостоятельно. В данном случае следует руководствоваться профессиональным суждением главного бухгалтера.

Справочно. *Профессиональное суждение – точка зрения и действие главного бухгалтера организации, руководителя организации в случае, предусмотренном п. 2 ст. 7 Закона № 57-3, организа-*

ции или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, которые излагаются организацией в положении об учетной политике и примечаниях к отчетности (абз. 16 ст. 1 Закона № 57-3).

Обращаем внимание, что Инструкция № 133 не содержит указаний, при каком отклонении чистой стоимости реализации запасов в меньшую сторону от их фактической себестоимости организации следует создавать резерв под снижение стоимости запасов.

Следовательно, при наличии соответствующих факторов резерв под обесценение запасов должен быть создан. Поскольку законодательством не определено, в каком размере должно произойти обесценение запасов, чтобы создавать резерв, данный вопрос организация определяет самостоятельно в учетной политике.

Например, в учетной политике организация может сделать запись:

- 14-1 «Резерв под снижение стоимости сырья и материалов» – при их обесценении более чем на 20% без учета НДС;
- 14-2 «Резерв под снижение стоимости незавершенного производства» – при их обесценении более чем на 10% без учета НДС;
- 14-3 «Резерв под снижение стоимости животных на выращивании и откорме» – при их обесценении более чем на 30% без учета НДС;
- 14-4 «Резерв под снижение стоимости готовой продукции» – при их обесценении более чем на 5% без учета НДС;
- 14-5 «Резерв под снижение стоимости горючесмазочных материалов» – при их обесценении более чем на 5% без учета НДС;
- 14-6 «Резерв под снижение стоимости тары» – при их обесценении более чем на 20% без учета НДС;
- 14-7 «Резерв под снижение стоимости токенов» – при их обесценении более чем на 30% без учета НДС;
- 14-8 «Резерв под снижение стоимости предметов в составе средств в обороте» – при их обесценении более чем на 10% без учета НДС.

Соответствующие обязанности по информированию об обесценении запасов нужно закрепить в должностной инструкции специалиста (специалистов), формирующих для работников бухгалтерской службы информацию о чистой стоимости реализации запасов. Целесообразно включать данного специалиста в состав комиссии по инвен-

таризации запасов, в отношении которых создается резерв.

Справочно. Материалы, предназначенные для использования в производстве продукции, не оцениваются до уровня ниже их себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается реализовать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости (абз. 4 п. 20 Инструкции № 133).

Налогообложение

Расходы и доходы по начислению резерва под снижение стоимости запасов и доходы от восстановления указанного резерва, а также доходы (расходы) от корректировки резерва не включены в перечни внереализационных доходов (расходов), учитываемых в расчете при налогообложении прибыли (п. 3 ст. 174, п. 3 ст. 175 НК).

Следовательно, названные расходы и доходы в исчислении налога на прибыль не участвуют.

Как видим, возникают постоянные разницы, которые требуют корректировок для целей налогового учета и в бухгалтерском учете не отражаются (ч. 1 п. 1 ст. 39 НК; абз. 5 п. 2, п.п. 3–5 Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 № 113).

Инвентаризация

Важное значение при образовании и использовании резервов имеет инвентаризация, т.к. именно ее проведение позволяет получить информацию о состоянии запасов организации, под которые создаются резервы под их снижение. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности организации необходимо провести инвентаризацию фактического наличия активов и обязательств (ст. 13 Закона № 57).

В ходе инвентаризации документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов (в том числе неучтенных) путем:

- сопоставления с данными бухгалтерского учета;
- выявления активов, частично потерявших свое первоначальное назначение (потребительские свойства) и устаревших морально;
- выявления сверхнормативных и неиспользуемых активов и обязательств с целью их учета и последующей реализации или списания (п. 3 Инструкции № 180).

Резерв под снижение стоимости запасов создается в отношении следующих видов запасов:

- устаревших;
- поврежденных;

- цена реализации которых снизилась (п. 19 Инструкции № 133).

Важно! Создание резерва под снижение стоимости запасов не право, а обязанность организации, если у последней имеется информация о факторах обесценения запасов в размерах, закрепленных в учетной политике.

Бухгалтерский учет создания резерва под снижение стоимости запасов

Как отмечалось выше, порядок отражения в бухгалтерском учете запасов установлен Инструкциями №№ 133 и 50. Сумма резерва под снижение стоимости запасов признается в качестве расходов отчетного периода (года) с одновременным увеличением резерва под снижение стоимости запасов. Сумма создаваемого резерва под снижение стоимости запасов отражается по Д-ту сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и К-ту сч. 14 «Резервы под снижение стоимости запасов», а восстановление суммы резерва под снижение стоимости запасов при выбытии запасов, по которым был создан резерв, отражается по Д-ту сч. 14 и К-ту сч. 90 (п. 18 Инструкции № 50).

Первоначальная учетная оценка запасов может:

- 1) остаться прежней;
- 2) измениться:
 - снизиться,
 - вырасти.

Согласно п. 23 Инструкции № 133 на конец отчетного периода при списании материалов, по которым образован резерв под снижение стоимости запасов, зарезервированная сумма восстанавливается и в бухгалтерском учете делается запись по Д-ту сч. 14 и К-ту счетов учета финансовых результатов.

По мнению автора, здесь есть определенная неточность: списание материалов производится на основании ПУД в течение всего отчетного периода. Поэтому сумма созданного резерва, созданная по выбывающему запасу, должна списываться одновременно с выбывающим (списываемым) запасом (см. абз. 4 п. 20 Инструкции № 133).

Пример 1. Резерв под снижение стоимости запасов не создается.

ОДО «Производитель» занимается производством мягких игрушек. При пошиве указанных изделий используется искусственный мех по цене 12 руб. за погонный метр.

По данным отдела маркетинга по состоянию на 1 сентября 2019 г. цена указанного меха на рынке составила 11 руб., а цена на готовые изделия из него осталась прежней и превышает себестоимость.

В данном случае резерв под снижение стоимости запасов по данной ткани создавать не требуется.

Пример 2. Требуется создание резерва под снижение стоимости запасов.

ООО «Удачник» занимается производством трикотажных изделий детского ассортимента. При пошиве указанных изделий используется ткань по учетной цене 2 руб. за погонный метр. В соответствии с положением по учетной политике ООО «Удачник» резерв под снижение стоимости запасов формируется, если рыночная цена превышает учетную на 5%.

По данным отдела маркетинга по состоянию на 1 сентября 2019 г.:

- цена указанной ткани на рынке составила 1,50 руб.;

цена на готовые изделия из данной ткани снизилась, при прежней учетной цене ткани будет ниже себестоимость.

В данном случае резерв под снижение стоимости по данной ткани требуется создавать, поскольку в соответствии с положением по учетной политике ООО «Удачник» резерв под снижение стоимости запасов формируется, если рыночная цена превышает учетную на 5%.

Пример 3. Резерв под снижение стоимости запасов не создается.

ОДО «Производитель» занимается производством мягких игрушек. При пошиве указанных изделий используется искусственный мех по цене 12 руб. за погонный метр. В бухгалтерском учете по состоянию на 1 сентября 2019 г. числится 100 погонных метров меха.

По данным отдела маркетинга по состоянию на 1 сентября 2019 г.:

цена указанного меха на рынке составила 11 руб., а цена на готовые изделия из него осталась прежней и превышает себестоимость;

цена на готовые изделия из данного меха снизилась, и при прежней учетной цене меха будет ниже себестоимость.

В данном случае резерв под снижение стоимости запасов по данной ткани требуется создавать, что соответствует норме положения по учетной политике. Сумма созданного резерва составит 100 руб. ($100 \times (12,00 - 11,00)$).

В октябре 2019 г. было израсходовано 60 погонных метров указанного меха, из которого произведено соответственно 200 изделий, реализованных покупателям по цене 12,00 руб. за единицу (в т.ч. НДС по ставке 20% – 2,00 руб.). Фактическая себестоимость произведенной из уцененной ткани продукции составила 11,20 руб. за единицу. Сумма восстановленного резерва составит 60 руб. ($60 \times (12,00 - 11,00)$).

ОДО «Производитель» за свой счет упаковывает продукцию для реализации покупателям. Затраты по упаковке одной единицы продукции составили 0,20 руб.

В бухгалтерском учете ОДО «Производитель» операции по обесценению меха для пошива детской игрушки по резерву под снижение стоимости запасов (без учета других операций) отражаются следующим образом:

№№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
В сентябре 2019 г.				
1	90-10	14	100	Отражена сумма созданного резерва под снижение стоимости запасов в сентябре 2019 г. ($100 \times (12,00 - 11,00)$)
В октябре 2019 г.				
2	20	10	120	Списана в состав затрат стоимость уцененного для пошива детской игрушки меха ($12,00 \times 60$)
3	43	20	672	Оприходована на склад готовая продукция, изготовленная из уцененного для пошива детской игрушки меха ($11,20 \times 60$)
4	62	90-1	2 400	Отражена выручка от реализации продукции, изготовленной из уцененного для пошива детской игрушки меха ($200 \times 12,00$)
5	90-2	68-2	400	Исчислен НДС от реализации продукции, изготовленной из уцененного для пошива детской игрушки меха ($2400 \times 20 / 120$)
6	90-4	43	2240	Отражена фактическая себестоимость реализованной продукции, изготовленной из уцененного для пошива детской игрушки меха ($200 \times 11,20$)
7	90-6	44	40	Списаны расходы на упаковку продукции, изготовленной из уцененного для пошива детской игрушки меха ($200 \times 0,20$)
8	14	90-7	60	Восстановлен резерв в части, относящейся к реализованной продукции, изготовленную из уцененного для пошива детской игрушки меха ($60 \times (12,00 - 11,00)$)

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,

кандидат экономических наук, доцент