

Резервы под снижение стоимости запасов: бухучет, отчетность и налогообложение

В практической деятельности коммерческих организаций возникают ситуации, когда стоимость запасов снижается. Причин тому может быть несколько: из-за физического повреждения, морального старения либо снижения цен на рынке. В этих случаях возникает необходимость создания резерва под снижение стоимости запасов. В данном материале рассматриваются ситуации по созданию, восстановлению и использованию такого резерва.

Сточки зрения учетного цикла операций резервов под снижение стоимости запасов можно выделить 3 основные группы хозяйственных операций:

- формирование резерва;
- инвентаризация имеющихся сумм резерва;
- использование сформированного резерва.

Бухучет хозяйственных операций по сч. 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» осуществляется в соответствии с целым рядом нормативных правовых актов, основными из которых являются:

- Налоговый кодекс от 29.12.2009 № 71-3 (особенная часть) (в редакции от 30.12.2018) (НК);
- Декрет Президента РБ от 21.12.2017 № 8 «О развитии цифровой экономики»;
- Закон от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3);

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 (далее – НСБУ № 46);
- Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Минфина от 12.12.2016 № 104 (далее – НСБУ № 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; и др.

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

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).

Аспекты учетной политики

Названные выше нормативные правовые акты, в том числе Инструкция № 133, не приводят конкретной методики по созданию резервов 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 которого законодательством не установлена. Поэтому коммерческая организация разрабатывает его самостоятельно с учетом требований, предъявляемых к ПУД, и включает в учетную политику (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). Первичные учетные документы 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 которого 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 учтены и числятся в запасах на конец отчетного периода, в дальнейшем увеличивается, списанная ранее сумма сторнируется (в пределах суммы первоначальной оценки) 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 кото-

рым восстанавливается резерв, их текущую рыночную стоимость, сумму восстановления, резерв под снижение стоимости запасов и основание для его восстановления.

Согласно п. 10 НСБУ № 16 последующая учетная оценка токенов осуществляется на отчетную дату путем сопоставления по каждой единице или группе токенов первоначальной стоимости и чистой стоимости реализации, определяемой в порядке, установленном в положении об учетной политике организации. На величину разницы между чистой стоимостью реализации и первоначальной стоимостью, если последняя выше чистой стоимости реализации, создается резерв под снижение стоимости токенов (далее – резерв), а суммы созданных резервов отражаются по Д-ту сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности») и К-ту сч. 14 (под снижение стоимости токенов, учитываемых на сч.сч. 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»).

При увеличении чистой стоимости реализации токенов, по которым ранее были созданы резервы и остаток которых числится на сч.сч. 41, 43, уменьшение сумм резервов (в пределах сумм созданных резервов) отражается сторнировочной записью по Д-ту сч. 90 (субсч. 90-10) и К-ту сч. 14. При этом первоначальная стоимость токенов, учитываемых на сч.сч. 41, 43, за вычетом сумм уменьшенных резервов, учитываемых на сч. 14, не должна превышать увеличенную чистую стоимость реализации этих токенов.

Порядок и периодичность проведения инвентаризации резервом 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.

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).

Выбранную 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-З).

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.

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.

Соответствующие обязанности по информированию об обесценении запасов нужно закрепить

в должностной инструкции специалиста (специалистов), формирующего для работников бухгалтерии информацию о чистой стоимости реализации запасов. Целесообразно включать данного специалиста в состав комиссии по инвентаризации запасов, в отношении которых создается резерв.

Следует обратить внимание на тот факт, что материалы, предназначенные для использования в производстве продукции, **не уцениваются** 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).

При прекращении признания токенов восстановление сумм ранее созданных резервов отражается по Д-ту сч. 14 и К-ту сч. 90 (субсч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности») – при прекращении признания токенов, учитываемых на сч.сч. 41, 43 (п. 15 НСБУ № 16).

Налогообложение

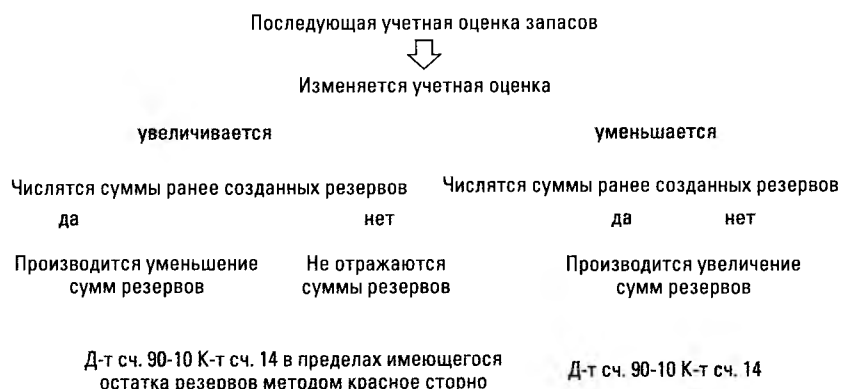
Расходы и доходы по начислению резерва под снижение стоимости запасов и доходы от восстановления указанного резерва, а также доходы (расходы) от корректировки резерва не включены в перечни внереализационных доходов (расходов), учитываемых в расчете при налогообложении прибыли (п. 3 ст. 174, п. 3 ст.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

Следовательно, названные расходы и доходы в исчислении налога на прибыль не участвуют. В связи с этим возникают постоянные разницы, которые требуют корректировок для целей налогового учета и **в бухучете 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).

Обращаем внимание: 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 бухучете запасов установлен Инструкциями № 133 и № 50. Сумма резерва под снижение стоимости

РИСУНОК. АЛГОРИТМ ДЕЙСТВИЙ ПРИ ИЗМЕНЕНИИ УЧЕТНОЙ ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ

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 и К-ту сч. 14, 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 (см. рисунок):
 - 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 бухгалтерии 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.

Пример 1. Резерв под снижение стоимости запасов не создается.

ОДО «Швея» 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 вот цена на го-

товые 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 «Трикотажник» занимается производством трикотажных изделий детского ассортимента. При пошиве указанных изделий используется ткань по учетной цене 2 руб. за м.п. В соответствии с положением по учетной политике резерв под снижение стоимости запасов формируется, если рыночная цена превышает учетную на 5%. По данным отдела маркетинга по состоянию на 1 апреля 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 себестоимости.

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

Пример 3. Резерв под снижение стоимости запасов создается.

ОДО «Хорошая игрушка» занимается производством мягких игрушек. При пошиве указанных изделий используется искусственный мех по цене 12 руб. за м.п. В бухгалтерском учете по состоянию на 1 марта 2020 г. числится 100 м.п. меха. По данным отдела маркетинга по состоянию на 1 марта 2020 г.: цена на готовые изделия из данного меха снизилась и при прежней учетной цене меха будет ниже себестоимости.

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 апреле 2020 г. было израсходовано 60 м.п. указанного меха, из которой произведено соответствен-

но 200 изделий, которые реализованы 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 «Хорошая игрушка» за свой счет упаковывает продукцию для реализации покупателям. За-

траты по упаковке одной единицы продукции составили 0,20 руб.

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

№ п/п	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
В марте 2020 г.				
1	90–10	14	100	Отражена сумма созданного резерва под снижение стоимости запасов в марте 2020 г. ($100 \times (12,00 - 11,00)$)
В апреле 2020 г.				
2	20	10	720	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	2400	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, приходящейся на реализованную продукцию, изготовленную из уцененного для пошива детской игрушки меха ($60 \times (12,00 - 11,00)$)

Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Сформированная в бухучете информация подлежит раскрытию в отчетности в соответствии с требованиями нормативных правовых актов НСБУ № 104 и НСБУ № 46.

По ст. «Запасы» (стр. 210) показываются остатки материалов, животных на выращивании и откорме, незавершенного производства, готовой продукции и товаров, товаров отгруженных и прочих запасов. При наличии резервов под снижение стоимости запасов, учитываемых на сч. 14, показатели соответствующих строк ст. «Запасы» (стр. 210), в связи с которыми созданы резервы под снижение стоимости запасов, уменьшаются на суммы этих резервов (п. 13 НСБУ № 104).

В примечаниях к бухгалтерской и консолидированной отчетности подлежит раскрытию информация по запасам по суммам резервов под снижение стоимости запасов на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов под снижение стоимости запасов с выделением сумм увеличения созданных в предыдущих периодах резервов под сниже-

ние стоимости запасов, суммы восстановленных в отчетном периоде резервов под снижение стоимости запасов, обстоятельства, обусловившие восстановление резервов под снижение стоимости запасов в отчетном периоде (п. 52.7 НСБУ № 104 и п. 16.7 НСБУ № 46).

В примечаниях к бухгалтерской и консолидированной отчетности, составляемой организацией и материнским предприятием по группе организаций, осуществляющим хоз. операции с использованием цифровых знаков (токенов), подлежит раскрытию информация о сумме резервов под снижение стоимости токенов на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов под снижение стоимости токенов с выделением сумм увеличения созданных в предыдущих периодах резервов под снижение стоимости токенов, суммы восстановленных в отчетном периоде резервов под снижение стоимости токенов, обстоятельства, обусловившие восстановление резервов под снижение стоимости токенов в отчетном периоде (п. 54 НСБУ № 104 и п. 18 НСБУ № 46).

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,

кандидат экономических наук, доцент