

## Создание резервов под снижение стоимости отгруженных товаров

### *Описание ситуации:*

На дату составления бухгалтерской отчетности в учете организации по дебету счета 45 «Товары отгруженные» отражены товары по их фактической себестоимости. Данная ситуация возможна в случае когда товары отгружены, но момент перехода права собственности еще не наступил, либо товар передан на реализацию по договору комиссии (агентскому или поручения) и от комиссионера на отчетную дату не получен отчет по исполнению поручения. Согласно условиям договора (купли-продажи, комиссии или др.) цена реализации отгруженных товаров ниже их балансовой стоимости. Необходимость создания резервов под снижение стоимости товаров отгруженных прямо не указана в действующих нормативных актах по бухгалтерскому учету. Однако, неопределенность данного вопроса влияет на момент признания убытка от операции по реализации товаров в учете организации, а также на формирование показателей финансовой отчетности на конец отчетного периода.

### *Анализ требования нормативных актов:*

Категория «Товары отгруженные» по своему экономическому смыслу является промежуточной между категориями «Дебиторская задолженность» и «Материально-производственные запасы», то есть фактически товары уже отгружены покупателю, но признание дебиторской задолженности невозможно по причине того, что еще не наступил момент признания выручки.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденными приказом Минфина № 94н от 30.10.2000 г. **счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции). На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах.** Таким образом, по дебету указанного счета отражаются товары, отгруженные покупателю или посреднику, момент перехода права собственности по которым еще не наступил.

В соответствии с пунктом 25 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (далее ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина РФ № 44н от 09.06.2001 г., **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.** Данная норма относительно создания резерва под снижение стоимости МПЗ сформулирована императивно и поэтому не входит в сферу альтернативного выбора учетной политики организации. Она является обязательной к применению.

В соответствии с пунктом 2 ПБУ 5/01 **товары являются частью материально - производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.** В данной норме четко не указано, что «товары отгруженные» также являются частью материально - производственных запасов. Однако, такой вывод следует из пункта 20 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина РФ №43н от 06 июля 1999 г., в соответствии с которым «товары отгруженные» поименованы в составе «Запасов» раздела «Оборотных активов». Таким образом, «товары отгруженные» также являются частью материально-производственных запасов и на указанную категорию распространяются все

требования ПБУ 5/01, в том числе и необходимость создания резервов под снижение их стоимости. Следовательно, в случае снижения продажной стоимости отгруженных товаров, они должны отражаться в отчетности за вычетом резерва под снижение их стоимости.

Согласно пункту 25 ПБУ 5/01 **резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально - производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости. В данном пункте раскрывается порядок создания резерва с учетом текущей рыночной стоимости.** Согласно пункту 9 указанного Положения для целей ПБУ 5/01 под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

В случае с товарами отгруженными ситуация с определением суммы денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов, намного облегчается, поскольку эта сумма определена непосредственно в договоре купли-продажи или договоре с посредником. Таким образом, в рассматриваемой ситуации под текущей рыночной стоимостью следует понимать договорную стоимость реализации данных товаров, и в том случае, если она ниже балансовой стоимости, признать на величину разницы резерв по обесценению.

Согласно инструкции по применению плана счетов для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости (резервы под снижение стоимости материальных ценностей) предназначен счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается: в учете делается запись по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Таким образом, в соответствии с данной нормой на отчетную дату в учете организации должен быть признан операционный расход в виде резерва на сумму отклонения фактической себестоимости товаров от их продажной (договорной) стоимости.

Однако, существуют нормы позволяющие сделать другие выводы относительно порядка отражения в бухгалтерском балансе отгруженных товаров. Пунктами 58-61 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ №34н от 29.07.1998 г., приводятся правила оценки сырья, материалов, готовой продукции и товаров. Согласно пункту 61 данного положения отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе по фактической (или нормативной (плановой)) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой. В соответствии с пунктом 62 предусмотренные в пунктах 58 – 60 настоящего Положения ценности, на которые цена в течение отчетного года снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости изготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Требование нормы пункта 62 по отражению в отчетности МПЗ по цене возможной реализации очевидно не распространяется на отгруженные товары, поименованные в пункте 61. Следовательно, согласно указанному Положению отгруженные товары подлежат отражению в бухгалтерском балансе по фактической полной себестоимости (или нормативной (плановой)).

Однако, с введением в действие ПБУ 5/01 и нового Плана счетов, предусматривающих создание резервов под снижение стоимости МПЗ, указанный пункт 62 можно считать устаревшим. Также необходимо учитывать разъяснения Минфина, выраженные в письме № 16-00-12/15 от

23.08.2001 г., относительно вопросов бухгалтерского учета, регулируемых двумя нормативными правовыми актами одного иерархического уровня в системе правовых актов РФ: **«..в случае коллизии нормативный акт, вступивший в силу позже, имеет приоритет перед актом, вступившим в силу ранее первого».**

Таким образом, в данном случае подлежат применению нормы ПБУ 5/01.

При принятии решения о создании вышеуказанных резервов, также следует учитывать требование осмотрительности, предусмотренное пунктом 7 положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденного приказом Минфина РФ №60н от 09.12.1998 г., заключающееся в большей готовности к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов.

Дополнительным аргументом в пользу необходимости признания снижения стоимости отгруженных товаров могут служить нормы Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утвержденного приказом Минфина РФ № 56н от 25.11.1998 г (далее ПБУ 7/98). В случае, если организация на дату составления бухгалтерской отчетности отразит в учете товары отгруженные по стоимости, превышающей стоимость по договору, а в периоде между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности произойдет реализация данных отгруженных товаров по цене ниже их фактической стоимости, то в соответствии с пунктом 9 ПБУ 7/98, организация все равно должна будет заключительными оборотами отчетного периода отразить в учете данное событие в виде полученного убытка от реализации товаров.

#### ***Последствия и выводы:***

Требование ПБУ 5/01 о резервировании стоимости материальных ценностей следует распространять на товары отгруженные. По товарам отгруженным признаки обесценения совершенно очевидны (в отличие от других категорий МПЗ), так как документально определена стоимость их продажи. Если стоимость продажи товаров отгруженных по договору ниже их фактической себестоимости, они должны отражаться в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по договорной стоимости. Отрицательная разница между ней и себестоимостью должна быть отнесена на операционные расходы, и вместе с ними на ту же сумму должен быть признан резерв под снижение стоимости материальных ценностей. Также в бухгалтерском учёте подлежит отражению вычитаемая временная разница, и в бухгалтерской отчетности должен быть отражён отложенный налоговый актив, исчисленный с суммы признанного убытка.

#### ***Краткая позиция ФБК:***

Если договорная стоимость продажи «товаров отгруженных» ниже их балансовой стоимости, то на разницу между указанными стоимостями необходимо создать резерв под обесценение материальных ценностей за счёт операционных расходов текущего периода. В бухгалтерском балансе такие товары отгруженные отражаются по договорной стоимости – т.е. по себестоимости за вычетом созданного резерва.