

## **УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ В АПК: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РЕШЕНИЯ**

**Н. В. Зубкова**, студентка 3 курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»

**Т. И. Шаева**, канд. экон. наук, доцент кафедры экономического анализа и учета ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»

*В статье рассматривается способ учета резервов под снижение стоимости материальных ценностей, проблемы связанные с их использованием, отражение резервов под снижение стоимости материальных ценностей в бухгалтерском учете.*

Ключевые слова: резервы под снижение стоимости материальных ценностей, материально-производственные запасы, фактическая стоимость, рыночная стоимость, бухгалтерский баланс

Организация деятельности в сфере АПК предусматривает формирование и использование резервов. Интеграция в международную практику учета и отчетности, гармонизация с Международными стандартами финансовой отчетности делают необходимым осмысление теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета резервов.

Образование различного рода резервов (по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений, под снижение стоимости материальных ценностей) в настоящее время регламентируется отдельными нормативными документами. Резервы формируются в соответствии с правилами бухгалтерского учета вне зависимости от финансового результата деятельности организации в целях обеспечения принципа осмотрительности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (большая готовность к признанию в учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов).

Оценочные резервы, как один из приёмов бухгалтерского учета, позволяют уточнить оценку отдельных статей баланса, существенно повышают досто-

верность и качество бухгалтерской отчетности на предприятиях АПК. Их создание должно быть предусмотрено учетной политикой предприятия для целей бухгалтерского учета. В учетной политике должны находить отражение следующие элементы:

- 1) определение объектов резервирования и выбор методов их оценки;
- 2) порядок расчета суммы резерва;
- 3) моменты создания и использования резерва.

Детальный порядок и методика формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей могут разрабатываться и утверждаться внутренними нормативными документами.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей используют как метод корректировок стоимостей данных ценностей: в случае снижения текущей (рыночной) стоимости по состоянию на отчетную дату ниже фактической себестоимости приобретения этих ценностей на момент их принятия к учету, запасы ценностей, числящиеся у организации по состоянию на отчетную дату, были отражены в балансе по их текущей (рыночной) стоимости. Убытки организаций, связанные со снижением материальных ценностей или их обесцениением, записываются в бухгалтерском учете на тот период, в котором возникли обстоятельства, обусловившие снижение стоимости материальных активов.

В соответствии с п.5 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли своё первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. 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.

Таким образом, в случае, если решение о списании морально устаревших МПЗ не было принято в течение года, то есть данные материалы остались на

складе на конец года, организации необходимо создать соответствующий резерв. Порядок его формирования таков, что расчет текущей рыночной стоимости МПЗ производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности.

Многие сельскохозяйственные предприятия не используют резервы под снижение стоимости материальных ценностей из-за возникающих проблем при их учете, в основном трудоёмкости расчета суммы резерва, а также считают, что в нем нет необходимости. Кроме того, на практике возникают трудности с определением порядка формирования, отражения оценочных резервов в бухгалтерском учете, их раскрытия в учетной политике и отчетности.

Особенности формирования и использования резервов под снижение стоимости материальных ценностей в сельскохозяйственных организациях определяются спецификой учета МПЗ в данной отрасли, разнообразием условий поступления, хранения и использования производственных запасов и готовой продукции, особенностями в натуральном измерении объемов МПЗ при их принятии к учету, использованием значительной части готовой продукции во внутреннем обороте в качестве материалов и, наоборот, направлением материалов на продажу (семена, корма и т.д.), наличием специфических объектов (семян, кормов, минеральных и органических удобрений).

В расчет резерва включается стоимость залежалых и неходовых материалов (неликвидов). Отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, относятся к операционным расходам. В отчете о прибылях и убытках за отчетный год будет признан убыток от снижения стоимости материальных ценностей.

Так же многие предприятия боятся вести учет резервов по снижению стоимости материальных ресурсов из-за налогового бремени. Главой 25 Налогового Кодекса РФ не предусмотрено уменьшение налогооблагаемой прибыли на суммы создаваемых налогоплательщиками резервов под снижение стоимости материальных ценностей. Следовательно, сумма созданного резерва, уменьша-

ющая бухгалтерскую прибыль и не участвующая в формировании налогооблагаемой прибыли, признается постоянной разницей.

В том отчетном периоде, когда возникает постоянная разница, организацией признается постоянное налоговое обязательство, под которым понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости сырья, материалов, топлива, незавершенного производства, готовой продукции, товаров, животных на выращивании и откорме и других оборотных активов предназначен счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Принимая во внимание специфику сельскохозяйственной деятельности, к счету 14 рекомендуем открывать следующие субсчета по видам соответствующих резервов:

14–1 «Резервы под снижение стоимости сырья и материалов»;

14–2 «Резервы под снижение стоимости незавершенного производства»;

14–3 «Резервы под снижение стоимости удобрений, средств защиты растений и животных, медикаментов и ветпрепаратов»;

14–4 «Резервы под снижение стоимости готовой продукции»;

14–5 «Резервы под снижение стоимости товаров отгруженных»;

14–6 «Резервы под снижение стоимости кормов»;

14–7 «Резервы под снижение стоимости запасных частей»;

14–8 «Резервы под снижение стоимости семян и посадочного материала»;

14–9 «Резервы под снижение стоимости животных на выращивании и откорме»;

14–10 «Прочие резервы»;

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете записью (запись делается в конце года): Дебет 91, Кредит 14

В следующем отчетном году по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается, в учете делается запись: Дебет 14, Кредит 91.

При восстановлении резерва по мере реализации (или списания) материалов сумма восстановленного резерва под снижением стоимости материальных ценностей в целях исчисления налога на прибыль доходом не признается.

Кредитовое сальдо по счету 14 (по субсчетам) на начало и на конец отчетного года относится в уменьшение дебетовых сальдо по другим счетам активов при отражении информации в бухгалтерском балансе.

Аналогичная запись делается при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, а так же в конце года, если в течение года резерв не был использован полностью. При необходимости на следующий отчетный год создается новый резерв, исходя из соотношения фактической и рыночной стоимости материальных ценностей на отчетную дату.

Начисленные на счете 14 суммы резервов, регулирующие оценку материально-производственных запасов, позволяют отражать их стоимость по ценам возможной реализации без непосредственной переоценки самих материальных ценностей, что технически существенно упрощает учет по сотням номенклатурных номеров МПЗ.

Таким образом, при использовании счета 14/4 оценка материальных ценностей изменяется, не затрагивая при этом их фактической себестоимости, по которой они отражаются на счетах учета МПЗ.

В итоговом бухгалтерском балансе стоимость производственных запасов каждого вида на конец отчетного года показывается за минусом итоговой суммы начисленных резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Т а б л и ц а 1

**Расчет резервов под снижение стоимости материальных ценностей  
ООО «Тепличное» РМ**

№ п/п	Вид, группа материальных ценностей	Единица измерения	Количество, кг	Фактическая себестоимость, руб.	Рыночная (текущая) стоимость, руб.	Сумма резерва, руб.	Основание определения рыночной стоимости
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Карто-	кг	20 673	211 691,25	165 384	46 307,25	Информа-

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8
	фель продовольственный			(10,24 руб. за 1 кг)	(8 руб. за 1 кг)		ция сайта о рыночных ценах соответствующего органа
2	Огурцы короткоплодные 1-й группы	кг	1 029 294	21 388 729,32	20 585 880	802849,32	-
				(20,78 руб. за 1 кг.)	(20 руб. за 1 кг)		
3	Перец стандартный	кг	843	117 615,36	65 754	51 861,36	-
				(139,52 руб. за 1 кг)	(78 руб. за 1 кг)		
	.Итого:					901017,93	

Отдельно сумма образованных резервов в бухгалтерском балансе не показывается, но так как она отнесена на прочие расходы организации, отраженная в заключительном балансе чистая прибыль отчетного года будет уменьшена на такую же сумму. Следовательно, возможные убытки от снижения стоимости материальных ценностей в отчетном году будут отражены в бухгалтерской отчетности за этот год. Убытки, которые возникнут на следующий год из-за снижения стоимости материальных ценностей в предыдущем году, под которое были созданы резервы, должны уменьшаться на суммы вышеуказанных резервов. Итоговые суммы резервов, начисленных на конец предыдущего года и списанных в начале следующего года, показываются в Отчете о прибылях и убытках за следующий год в составе прочих доходов.

#### Библиографические ссылки

1. Киселева И. А. Особенности формирования и учет резервов. Возможные ошибки / И. А. Киселева // Консультант бухгалтера. – 2007. – №1. – С.87-97.
2. Кокорев Н. А. Учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей в сельскохозяйственных организациях / Н. А. Кокорев, Е. А. Попова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – №3. – С.12-15.
3. Никонова А. Правила учета резервов по российским стандартам и МСФО / А. Никонова // Главбух. – 2008. – №22. – С.84-90.