

Особенности бухгалтерского учета запасов на предприятиях малого бизнеса

Particularities of the Accounting Spare on Enterprise of the Small Business

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-6-11-16

С.Н. Поленова, д-р экон. наук, профессор
департамента аудита и корпоративной отчетности
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа,
Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации

e-mail: polenov_d@mail.ru

S.N. Polenova, Doctor of economic Sciences, Professor,
Department of the Audit and Corporative Reporting,
Faculty of the Taxes, Audit and Business-Analysis,
Financial University at Government
of the Russian Federation

e-mail: polenov_d@mail.ru

Аннотация. В статье рассмотрены и проанализированы наиболее существенные положения ФСБУ 5/2019 «Запасы» для предприятий малого бизнеса и микропредприятий, применяющих общую и упрощенную системы бухгалтерского учета и отчетности.

Ключевые слова: запасы, оценка, признание, упрощенный учет, отчетность, нормативно-правовое регулирование.

Abstract. The article considers and analyses the most essential positions FSBU 5/2019 «Spares» for enterprise of the small business and micro business, using general and simplified systems of the accounting and reporting.

Keywords: spares, estimation, confession, simplified account, reporting, normative-legal regulation.

Анализ правил оценки и бухгалтерского учета запасов в соответствии с новшествами, внесенными ФСБУ 5/2019 «Запасы», позволяет сделать вывод о значительных изменениях и существенных трансформациях, которые осуществляют предприятия для соответствия учетной системы нормативным правовым документам, ее регламентирующем. Новые учетные правила касаются многих вопросов, относящихся к активам, которые следует включать в состав запасов. Они касаются оценки запасов при их признании в результате поступления в организацию, состава затрат, которые образуют стоимость запасов при их постановке на учет и при формировании фактической себестоимости отдельных видов запасов (незавершенного производства и готовой продукции), совокупности способов оценки запасов и их практического применения после признания в составе имущества и др. Однако каких-либо методических рекомендаций по разъяснению новых, достаточно существенных новшеств в сфере учета запасов, разработана и применение которых предусмотрено пунк-

тами 7–10 статьи 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1], в настоящее время не принято.

Расчет на разработку соответствующих методических рекомендаций саморегулируемыми организациями предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, заинтересованных в регламентации бухгалтерского учета, их ассоциаций и союзов, предусмотренных пунктом 2 статьи 22 Федерального закона «О бухгалтерском учете», оказался несостоятельным. Как справедливо отмечает А.С. Бакаев, эти субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета «...не изъявили желания участвовать в развитии и совершенствовании российской системы бухгалтерского учета» [9, с. 93]. Между тем востребованность в учетной практике «...разработки и принятия рекомендаций в области бухгалтерского учета следует из многообразия видов деятельности экономических субъектов, организации технологического процесса и длительности производственного цикла, их категорий (малое,

среднее, крупное предпринимательство), способов ведения бухгалтерского учета...» [9, с. 93] и является, на наш взгляд, более чем существенной.

Что касается малых предприятий, то такая потребность более насущна из-за отсутствия ресурсов для разработки собственных методик бухгалтерского учета и отчетности, включая учет запасов. В связи с этим в практической деятельности малых предприятий усложняется работа по организации и методическому обеспечению бухгалтерского учета. Организации вынуждены разрабатывать собственные локальные нормативные правовые акты (положения, стандарты), которые прикладываются к приказу руководителя об учетной политике, что ведет к росту трудоемкости учетной работы и затрудняет выполнение задач, сформулированных в ФСБУ 5/2019 «Запасы», — обеспечение формирования полной и достоверной информации о запасах в бухгалтерском учете, а также надлежащего контроля их наличия и движения [5].

Несмотря на сложности применения правил нового стандарта по учету запасов, для предприятий малого бизнеса и микропредприятий в нем предусмотрены некоторые упрощения и послабления, которые обусловлены выполнением требования рациональности при организации учетного процесса. Они достаточно актуальны в связи с тем, что в указе Президента Российской Федерации от 21.07.2020 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» в качестве одной из национальных целей указывается увеличение работников малых и средних предприятий до 25 млн чел. [2]. Отсюда упрощение правил бухгалтерского учета, предусмотренных для малых предприятий, применяющих общую систему налогообложения и уплачивающих налог на прибыль, имеет важное значение. Норма пункта 2 ФСБУ 5/2019 «Запасы» для микропредприятий, которые имеют право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, о возможности не использовать его в учетной практике [5] следует рассматривать, по нашему мнению, как важный шаг в стремлении стимулировать заинтересованность предпринимателей в инвестировании малого бизнеса. Тем

более, что одно введенное в действие предприятие малого (среднего) бизнеса через год в среднем создает 10 новых рабочих мест, а технологический стартап — около 60 [10, с. 66].

Микропредприятия, которым по законодательству не может быть предоставлено право ведения упрощенного учета и составления упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, могут не вести на счете 10 «Материалы» бухгалтерский учет затрат, которые осуществлены при приобретении запасов для управленческих нужд. Такие затраты считаются расходами того периода, когда они были приобретены, а применение данной нормы в бухгалтерском учете микропредприятий должно раскрываться в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отмеченное правило следует прописать либо в приказе руководителя микропредприятия «Об учетной политике», либо в локальном нормативном правовом акте (положении, стандарте) по бухгалтерскому учету запасов, приложенному к учетной политике. Целесообразно также, на наш взгляд, установить совокупность материальных ресурсов, которые используются предприятием для управленческих нужд, зафиксировав соответствующее правило в учетной политике, а при переходе на новые правила учета ресурсов для управленческих нужд необходимо исключить их фактическую себестоимость из общей стоимости запасов малого предприятия бухгалтерской записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 10 «Материалы».

Применение данной нормы в бухгалтерском учете приведет к тому, что на основании первичных учетных документов на оприходование видов запасов (офисных принадлежностей, канцелярских товаров и изделий, других материальных запасов для управленческих целей) — накладных, приходных ордеров, других документов — будет производиться их одновременное списание по дебету счетов 26 «Общепроизводственные расходы», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу» с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», что предусмотрено Планом счетов бухгалтерско-



го учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению [6, с. 42–44, с. 44–45].

Однако реализация правила, установленного ФСБУ 5/2019 «Запасы», на практике возможна не всегда. Выполнение таких записей на счетах бухгалтерского учета на микропредприятии целесообразно в случае, когда доходы и расходы организации учитываются по методу отгрузки, т.е. моментом перехода прав на товары, работы, услуги в бухгалтерском учете является факт передачи товаров, работ, услуг покупателю. Если организация использует метод учета доходов и расходов по оплате, то до момента оплаты поступивших для управлеченческих нужд материальных ценностей они должны быть оприходованы на счете 10 «Материалы», субсчете «Материалы для управлеченческих нужд». После их оплаты они будут списаны на увеличение управлеченческих расходов разного характера — в целом по организации (по дебету счета 26 «Общепроизводственные расходы»), на управление производственными и структурными подразделениями (по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы»), на продажу продукции, работ, услуг (по дебету счета 44 «Расходы на продажу»). Следовательно, правомерность мнения отдельных авторов, а именно — применение данной нормы ведет к тому, что у микропредприятий в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности фактически будут отсутствовать запасы, как виды имущества (активов) [11, с. 35] — вызывает сомнение. Более того, запасами, наряду с материально-производственными ресурсами, считаются также такие оборотные активы, как готовая продукция, товары отгруженные, незавершенное производство, товары для перепродажи и другие виды.

Признание запасов, поступивших на малое предприятие для ведения обычной деятельности, осуществляется, как и в любой организации, по фактической себестоимости. По правилам пункта 10 ФСБУ 5/2019 «Запасы» при поступлении таких оборотных активов (за исключением незавершенного производства и готовой продукции) их фактическая себестоимость будет складываться из фактических затрат на приобретение, приведение запасов в пригодное состояние для потребле-

ния, продажи или использования (на сортировку, фасовку, доработку и др.), а также на транспортировку до места их потребления или применения.

Упрощение учета и отчетности малого предприятия или микропредприятия обусловливается также возможностью более простого расчета фактической себестоимости приобретенных запасов. По правилам пункта 17 ФСБУ 5/2019 «Запасы» у таких субъектов экономики появляется возможность оценивать приобретенные запасы по цене поставщика и не учитывать в составе их фактической себестоимости предоставленные скидки, уступки в цене, вычеты, премии, льготы, независимо от формы их предоставления. Указанные суммы, не включенные в фактическую себестоимость приобретенных запасов, в бухгалтерском учете должны быть списаны на увеличение прочих расходов (расходов периода) по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчету 2 «Прочие расходы». К таким же расходам по приобретению запасов могут быть отнесены затраты по их заготовке, доставке, доработке, сортировке, улучшению потребительских качеств, внешнего вида, технических характеристик и др.

Когда предприятие малого бизнеса или микропредприятие использует общую систему бухгалтерского учета, то поступление запасов по данным первичных учетных документов обычно отражается на счетах бухгалтерского учета записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На основании счета-фактуры НДС, выставленный покупателю, регистрируется по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» с одновременной записью по уменьшению общей задолженности предприятия по НДС в бюджет. В этом случае по данным Книги учета покупок за отчетный период выполняется запись: дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Расходы по доставке материально-производственных запасов, увеличивающие их фактическую себестоимость, определяются либо

на основе договоров с транспортной организацией, либо они могут быть включены в цену ресурсов, поступающих на предприятие, когда на них установлена цена франко-станция назначения. Если малое предприятие заключает договор со сторонней транспортной организацией, для расчета фактических затрат на транспортировку запасов, относящихся к их конкретным видам, следует выбрать вариант распределения транспортных расходов (пропорционально объему, покупной стоимости, весу, количеству и др.). После их распределения транспортные расходы будут включены в фактическую себестоимость каждого вида запасов.

При появлении на малом предприятии или микропредприятии, использующем общую систему бухгалтерского учета и налогообложения, неотфактурованных поставок запасов, т.е. в случае поступления материальных ресурсов без расчетно-платежных документов продавца, должны быть составлены первичные учетные документы, в которых регистрируется факт поступления запасов (накладные, акты о приемке товарно-материальных ценностей и др.). На их основании запасы не только приходуются на склады, но и могут быть отпущены на производственные и хозяйственные нужды. Неотфактурованные материальные ресурсы для постановки на баланс должны быть оценены по учетным ценам, а к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» следует открыть субсчет «Неотфактурованные поставки» по каждому поставщику ресурсов. Получение документов на поступившие ресурсы явится основанием не только для закрытия субсчета «Неотфактурованные поставки» к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», но и отражения НДС по поступившим ценностям по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» с одновременным списанием его на уменьшение общей задолженности малого предприятия или микропредприятия по НДС в бюджет.

Приобретение запасов по договорам поставки, купли-продажи, где предусмотрено исполнение обязательств покупателя частично неденежными средствами, а также поступление материальных ресурсов по договору мены по нормам пункта 14 ФСБУ 5/2019

«Запасы» предполагает исчисление их справедливой стоимости. Она представляет собой затраты, составляющие их фактическую себестоимость. Ее расчет следует проводить по правилам, предусмотренным МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» и введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. Однако малые предприятия и микропредприятия, которым законодательством разрешено применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, для расчета фактической себестоимости запасов, оплаченных неденежными средствами (полученными в порядке обмена), могут применять сумму балансовой стоимости, рассчитанной поставщиком передаваемых активов, или совокупность фактических затрат на выполнение работ или оказание услуг. Причем такой порядок оценки не зависит от наличия или отсутствия возможности расчета справедливой стоимости этих активов.

Наряду с оценкой запасов при их признании в ФСБУ 5/2019 «Запасы» предусмотрены также правила расчета их стоимости на дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такая оценка для коммерческих или некоммерческих организаций по деятельности, приносящей доход, должна быть наименьшей из фактической себестоимости запасов и чистой стоимости продажи таких запасов (пункт 28 ФСБУ 5/2019 «Запасы»). Однако для предприятий малого бизнеса и микропредприятий, которые применяют упрощенную систему бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, на дату ее составления не следует проводить сравнения фактической себестоимости запасов и чистой стоимости их продажи. Кроме того, в бухгалтерском учете таких субъектов бизнеса не рекомендуется формировать резервы под обесценение запасов на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», и, следовательно, не нужно применять правила пересчета суммы резерва под снижение стоимости запасов на дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Когда малые предприятия и микропредприятия используют общую систему бухгалтерского учета, они обязаны создавать резерв



под обесценение запасов, что усложняет учетный процесс, увеличивает трудоемкость работы, ведет к росту рисков искажения отчетных данных. Резерв, сформированный в соответствии с пунктом 25 ранее действовавшего ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», как сумма превышения фактической себестоимости запасов над их текущей рыночной стоимостью, должен быть скорректирован на отчетную дату. Величина корректировки устанавливается на основе разницы между фактической себестоимостью запасов и их чистой стоимостью продаж, исчисленной по правилам пункта 29 ФСБУ 5/2019 «Запасы». Данный расчет необходим для сравнения полученной разницы с суммой кредитового остатка счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Превышение полученной разницы над кредитовым остатком счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведет к необходимости увеличения резерва бухгалтерской записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Сокращение резерва отражается обратной корреспонденцией счетов.

Рассмотрение особенностей бухгалтерского учета запасов на предприятиях малого бизнеса и микропредприятиях дало возможность представить наиболее существенные упрощения в области оценки запасов при их первоначальном и последующем признании, а также представлении в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о запасах по правилам ФСБУ 5/2019 «Запасы». Однако практика показывает: такие предприятия не спешат внедрять новые нормы, а работники, занимающиеся бухгалтерским учетом, зачастую не готовы к применению установленных правил.

Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 30.12.2021 № 443-ФЗ) [Электронный ресурс]. — URL : https://minfin.gov.ru/ru/performace/accounting/accounting/legislation/legislation/?id_38=15014-federalnyi_zakon_ot_06.12.2011__402-fz_o_bukhgalterском_uchete
2. О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года. Указ Президента Российской Федерации от 21.07.2020 № 474 [Электронный ресурс]. — URL : <https://base.garant.ru/74404210/>
3. О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства. Постановление Правительства Российской Федерации от 04.04.2016 № 265 [Электронный ресурс]. — URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_196415/
4. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 № 64н [Электронный ресурс]. — URL : https://minfin.gov.ru/ru/performace/accounting/accounting/legislation/acts/?id_39=2291-tipovye_rekomendatsii_po_organizatsii_bukhgalterskogo_ucheta_dlya_subektov_malogo_predprinimatelstva
5. Запасы (ФСБУ 5/2019). Утверждено приказом Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н // Все положения по бухгалтерскому учету. — М. : Эксмо, 2022. — С. 50–59.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 8.11.2010 №142н). — М. : Эксмо, 2021. — 128 с.
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 №34н (в ред. от 11.04.2018 № 74н) [Электронный ресурс]. — URL : https://minfin.gov.ru/ru/performace/accounting/accounting/legislation/reporting/?id_39=2304-polozhenie_po_vedeniyu_bukhgalterskogo_ucheta_i_bukhgalterskoi_otchetnosti_v_rossiiskoi_federatsii

8. Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Информация Минфина РФ №ПЗ-3/2016 [Электронный ресурс]. — URL : https://minfin.gov.ru/ru/performace/accounting/accounting/legislation/generalization/?id_38=63366-pz_-32016_ob_uproshchennoi_sisteme_bukhgalterskogo_ucheta_i_bukhgalterskoi_otchetnosti

9. Бакаев А.С. Роль негосударственных организаций в регулировании бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. — 2022. — № 3. — С. 92–95.

10. Земцов С.П., Царева Ю.В., Салимова Д.Р., Баринова В.А. Занятость в малом и среднем бизнесе в России: в поисках факторов роста // Вопросы экономики. — 2021. — № 21. — С. 66–93.

11. Невская Л.П. Применение ФСБУ 5/2019 субъектами малого предпринимательства // Бухгалтерский учет. — 2021. — № 9. — С. 34–36.

ОБЪЕДИНЕНИЕ ПФР И ФСС: УТВЕРЖДЕНЫ ЗАКОНЫ О СОЗДАНИИ ЕДИНОГО ФОНДА ПЕНСИОННОГО И СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ

Президент РФ Владимир Путин подписал пакет законов об объединении Пенсионного фонда РФ и Фонда социального страхования. Документы опубликованы на Официальном интернет-портале правовой информации.

Так, Федеральный закон от 14.07.2022 № 236-ФЗ предусматривает создание с 1 января 2023 г. Фонда пенсионного и социального страхования и закрепляет правовые основы функционирования нового фонда.

Одновременно Федеральный закон от 14.07.2022 № 239-ФЗ вносит поправки в НК РФ, которые устанавливают с 2023 г. для организаций и ИП единые тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование. Взносы в рамках установленной единой предельной величины базы

установлены в размере 30%, а свыше предельной величины – в размере 15,1%.

Для субъектов малого и среднего бизнеса установлен бесцрочный тариф страховых взносов в совокупном размере 15% (с выплат, превышающих МРОТ). Резиденты ТОСЭР, свободного порта Владивосток, ОЭЗ в Калининграде, компании на Курилах и IT-компании будут уплачивать взносы по ставке 7,6%.

Также, согласно поправкам, ИП без наемных работников должны будут уплатить за себя в течение 2023 г. страховые взносы в совокупном фиксированном размере 45 842 руб.

Указанные законы вступят в силу с 1 января 2023 г.

ГОСДУМА ОДОБРИЛА ПАКЕТ ЗАКОНОВ ОБ ОБЪЕДИНЕНИИ ПФР И ФСС

Госдума одобрила в третьем (окончательном) чтении пакет законопроектов об объединении Пенсионного фонда РФ и Фонда социального страхования.

В частности, законопроект № 127389-8 предусматривает создание с 1 января 2023 г. Фонда пенсионного и социального страхования.

Одновременно поправки будут внесены в Бюджетный, Трудовой, Налоговый кодексы и другие законодательные акты. Так, законопроект № 127004-8 с поправками в НК РФ устанавливает с 2023 г. для организаций и ИП единые тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование. Взносы в рамках установленной единой предельной величины базы установлены в размере 30%, а свыше предельной величины — в размере 15,1%.

Для субъектов малого и среднего бизнеса установлен бесцрочный тариф страховых взносов в совокупном размере 15% (с выплат, превышающих МРОТ). Резиденты ТОСЭР, свободного порта Владивосток, ОЭЗ в Калининграде, компании на Курилах и IT-компании будут уплачивать взносы по ставке 7,6%.

Кроме того, для ИП, не производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, поправки

в НК РФ предусматривают уплату страховых взносов в совокупном фиксированном размере 45 842 рубля за расчетный период 2023 г.

Такой тариф они смогут применять, если величина их дохода за расчетный период не превысит 300 000 руб. Если величина дохода превысит 300 000 руб., дополнительно предусматривается уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в размере 1,0% с суммы дохода, превышающего 300 000 руб.

В ходе заседания Госдумы спикер Вячеслав Володин отметил, что объединение фондов и внедрение единого тарифа также облегчат работодателям процедуру уплаты страховых взносов и сдачи отчетности. «Они смогут заплатить все страховые взносы, заполнив всего один документ. Это позволит снизить число ошибок при расчетах и вероятность начисления штрафов», — приводит слова парламентария официальный сайт Госдумы.

Новые нормы вступят в силу с 1 января 2023 г.
Источник: https://buh.ru/news/uchet_nalogi/138764/

