

Нормативно-правовое регулирование состава запасов коммерческой организации и его последствия

Normative-Legal Regulation of the Composition Spare to Commercial Organization and Its Consequences

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-5-24-29

С.Н. Поленова, д-р экон. наук, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ ВО «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 выполнена попытка исследовать состав активов коммерческой организации, относимых по нормам ФСБУ 5/2019 «Запасы», вступившим в силу с 1 января 2021 г., к запасам.

Ключевые слова: нормативный правовой акт, запасы, применение, виды, бухгалтерский учет, правила, сравнение, практика.

Abstract. In the article an attempt to research the composition an asset to commercial organization is executed, referred on rate FSBU 5/2019 «Spares», taken effect with 1 January 2021, to spare.

Keywords: normative legal act, spares, using, types, accounting, rules, comparison, practice.

Вопросы бухгалтерского учета запасов оборотных ресурсов коммерческой организации постоянно находятся во внимании инженерно-технических специалистов и работников экономических служб, включая бухгалтеров. Ситуация обусловлена высоким удельным весом сырьевых и материальных ресурсов в фактической себестоимости продукции, работ, услуг, трудоемкостью контроля складских и производственных запасов, сложностью организации бухгалтерского учета движения полупрофабрикатов в производстве, формирования логистических цепочек по снабжению бизнес-процессов ресурсами и продаже готовых изделий и товаров, появлением более совершенных материальных ценностей, повышением требований соблюдения климатических норм и правил.

Начиная с 2021 г. субъекты хозяйствования, занимающиеся коммерческой деятельностью, стали применять положения, которые сформулированы в ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденном приказом Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н [3]. Рассматриваемый федеральный стандарт принят вместо ПБУ 5/01 «Учет ма-

териально-производственных запасов». В него внесены принципиальные изменения, касающиеся как теоретических, так и практических вопросов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно п. 2 ФСБУ 5/2019 «Запасы» данный стандарт может не применяться микропредприятиями, использующими упрощенные способы бухгалтерского учета и отчетности. Такое решение, по нашему мнению, является сугубо формальным. В связи с принятием нового стандарта отменены ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина от 28.12.2001 № 119н, и Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н. Микропредприятия, не принявшие решения о переходе на новый федеральный стандарт, фактически лишаются возможностей сохранения применяемой ранее методики бух-



галтерского учета активов, которые потребляются, продаются в течение обычного операционного цикла или используются в течение не более 12 месяцев. Сложившаяся ситуация оценивается каждым микропредприятием самостоятельно, исходя из условий его работы и понимания того, что при использовании ФСБУ 5/2019 «Запасы» трудоемкость ведения бухгалтерского учета запасов возрастет и усложнится. Если такой субъект хозяйствования предполагает работать в ближайшие несколько лет, он должен принять решение о переходе методического обеспечения учета запасов на новый федеральный стандарт даже при условии использования упрощенных способов бухгалтерского учета и упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исходя из объективных условий, влекущих применение нового федерального стандарта даже на предприятиях, которым согласно п. 4 и п. 5 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1] разрешено применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (за исключением микропредприятий, которым не разрешено их использование), такая необходимость вызывает сомнения. Они обусловлены, по нашему мнению, не только ростом трудоемкости учетного процесса, усложнением бухгалтерского учета из-за необходимости применения оценки запасов при их признании по справедливой стоимости и чистой стоимости продажи запасов, создания резерва под их обесценение и его последующего восстановления, раскрытия такой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Следует также учитывать, что малым и средним предприятиям, которые согласно ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» имеют право применять упрощенные способы бухгалтерского учета и упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, разрешено этим же законом (п. 3 ст. 7) возложить ведение бухгалтерского учета на руководителя экономического субъекта. Но применение ФСБУ 5/2019 «Запасы» затрудняет реализацию такого права, а следовательно, ведет к росту управленческих расходов, делает малый бизнес менее конкурентоспособным, особенно в современных постпандемических условиях, когда по данным

средств массовой информации прекратили свою деятельность не менее 4,5 млн индивидуальных предпринимателей и малых предприятий. Однако его принятие соответствует вектору развития учетной практики — сближению российской учетной системы с МСФО.

Полагаем, что использование инструментов формирования отчетности, характерных для МСФО и предназначенных, о чем неоднократно указывали приверженцы МСФО в российской учетной практике, для привлечения дополнительных зарубежных инвестиций в российский малый бизнес, в современных экономических и политических условиях становится все более проблематичным. Более того, назрела необходимость отмены Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283, и перехода на разработку отечественных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с национальными особенностями хозяйствования и учетными традициями, обеспечивающими экономическую безопасность страны. Задача укрепления национальной безопасности и независимости в условиях тектонических процессов глобальной трансформации, теряющей привлекательность и результативность либеральной модели финансовой глобализации была неоднократно артикулирована Президентом РФ. Так, в ежегодном Послании Президента Российской Федерации Владимира Путина Федеральному Собранию 15 января 2020 г. о направлениях развития государственности было сказано: «Мы должны создать систему прочную, надежную, неуязвимую и по внешнему контуру абсолютно стабильную, безусловно, гарантирующую России независимость и суверенитет» [2]. Исследователи, занимающиеся проблемами динамики мирового развития, обращают внимание на возникшие в последнее десятилетие новые принципиальные обстоятельства. Они увеличивают скорость изменений во многих средах жизнедеятельности стран, подталкивая их политические элиты «...не только к изменениям вокруг себя, но и самих себя. Ибо отказ от изменений будет равносителен самоубийству» [14, с. 62]. Происходящие существенные политические и экономические изменения в мире,

безусловно, должны учитываться при выборе направлений развития системы бухгалтерского учета как социальной деятельности.

Введенный в действие нормативный правовой акт — ФСБУ 5/2019 «Запасы» — большинство авторов приветствуют. Исследователи убеждены: «...в результате введения нового стандарта произойдет равноценный "обмен" одного стандарта на другой, более актуальный и в наибольшей степени соответствующий требованиям международного стандарта-аналога» [12, с. 846], будет обеспечено «...комплексное сближение с методологией и практикой применения МСФО применительно к учету существенной для множества российских организаций категории — запасов» [15, с. 5], будет сделан еще один шаг, приближающий «...отечественный учет и финансовую отчетность к общепринятой международной практике» [18, с. 1101]. Однако по мере изучения теоретической и практической составляющей МСФО в экономической литературе все более активно высказываются иные мнения отдельных авторов, убежденных, что «...необходимо бережно сохранить достижения отечественной бухгалтерской науки и экономического анализа. Фанатизм приверженности к МСФО может привести к негативным последствиям» [11, с. 337].

В пункте 3 ФСБУ 5/2019 «Запасы» обновлено определение «запасы». Ими являются «...активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение не более 12 месяцев» [3, с. 1–2]. В составе запасов конкретизированы их виды [3, с. 2]:

1) затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи;

2) объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации;

3) объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находя-

щиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации.

Первая группа затрат составляет согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы» незавершенное производство. Его остатки отражаются, как и прежде, в разделе 11. Оборотные активы бухгалтерского баланса по статье «Запасы». Подобная конкретизация оценивается нами как позитивная. Она ставит препятствие для обоснования умозаключений, высказанных Н.А. Миславской, о возникновении в бухгалтерском учете «нематериальных запасов» [16, с. 38–39]. Их природой, по мнению ученого, является оказание услуг сторонним юридическим лицам и, следовательно, наличия в результате окончания отчетного периода незаконченных оказанием услуг, включающих только сумму начисленной заработной платы, которая имеет нематериальный характер.

По нашему мнению, сумма заработной платы работника, начисленная и выплаченная за оказанные услуги, имеет вполне реальное материальное наполнение. С другой стороны, практика показывает, что себестоимость оказанных услуг объединяет также расходы на управление компанией, организацию соответствующей деятельности, расходы на консультации работника, непосредственно оказывающего услуги, со стороны более квалифицированных специалистов, отчисления на социальное страхование, ресурсное обеспечение процесса оказания услуг и другие. В связи с этим сложно поддержать И.В. Аверчева [10, с. 340] и Н.А. Миславскую [16, с. 39] в том, что стоимость незавершенного производства при оказании услуг, включая аудиторские, будет состоять только из заработной платы работника, их оказывающего, вызывая появление так называемых «нематериальных запасов».

Наряду с положительной оценкой видов запасов, представленных в ФСБУ 5/2019 «Запасы», вызывает вопросы использование в стандарте термина «затраты», которые понесены при приобретении и создании запасов. Известно, что в действующем ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденном приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н, для учета израсходованных ресурсов в процессе осуществления обычной деятельности, совокупность которых, в том числе составляет неза-



вершенное производство, используется иной термин — расходы. В п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» дано их определение: «*Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг*» [5]. Расходы представлены в качестве объектов бухгалтерского учета в ст. 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1], а понятие затрат, как объектов бухгалтерского учета, в законе отсутствует. Хотя в этой же статье указано: объектами бухгалтерского учета, кроме перечисленных, являются «...иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами» [1]. Более того, по нормам пп. 1 п. 3 ст. 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ) независимо от вида экономической деятельности должны устанавливать «...определения и признаки объектов бухгалтерского учета...» [1], что означает — в ФСБУ 5/2019 «Запасы» обязательно должно быть дано определение «затраты». Его отсутствие оказывает отрицательное влияние на теорию и практику учетного процесса. На принципиальное значение терминологии указывали многие исследователи, а известный своими научными трудами в области теории бухгалтерского баланса и счетов А.П. Пеленкин еще в 1898 г. писал: «*Полная, верная и точная терминология, не допускающая никаких кривотолков, — это азбука во всяком исследовании и без знания которой даже правильные рассуждения остаются бесплодными, а искусно-софистические могут привести на лучший конец к выводам, обратным действительности*» [17, с. 2].

Анализ действующих нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету показал, что ранее в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденном приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н [9], и ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», утвержденном приказом Минфина РФ от 06.10.2011 № 125н [6], был употреблен термин «затраты» в контексте исчисления фактической величины израсходованных ресурсов на приобретение, сооружение или изготовление основных средств, приобретение

и создание поисковых активов. Исходя из содержания рассматриваемых документов, следует логический вывод — понятие «затраты» как совокупности израсходованных ресурсов отнесены к созданию, строительству, приобретению объектов внеоборотных активов. Но среди внеоборотных активов в бухгалтерском учете также формируется информация об израсходованных ресурсах по созданию и приобретению нематериальных активов (ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утвержденное приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н [8]), называемых в нормативных правовых документах иным термином — расходы. Описанная ситуация с терминологией в документах по нормативно-правовому регулированию бухгалтерского учета нематериальных активов противоречит содержанию Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н [4]. При рассмотрении практики аналитического учета нематериальных активов на синтетическом счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» речь в нем идет о затратах на их приобретение [4, с. 21]. Отсюда возникает настоятельная необходимость проведения сложной, но важной работы по приведению в соответствие терминологии нормативных правовых документов по бухгалтерскому учету, выработке общих дефиниций, которые единообразно трактуют применяемые в них термины.

Возвращаясь к вопросам состава активов, относящихся к запасам, считаем, достаточно ясными ранее действовавшие правила бухгалтерского учета приобретенных, созданных и создаваемых в организации объектов недвижимого имущества и интеллектуальной собственности, предназначенных для продажи в рамках обычной деятельности субъекта экономики. Они действуют и в ФСБУ 5/2019 «Запасы», хотя отдельные специалисты видят в рассматриваемых правилах новшества. Так, М.А. Городилов уверен: «*Весьма необычным для традиционного представления российского бухгалтера является понимание того, что при определенных случаях объекты недвижимости и интеллектуальной собственности также могут быть запасами*» [12, с. 855].

По нашему мнению, расходы на их строительство и создание, относящиеся к расходам

по обычным видам деятельности, как и прежде должны концентрироваться на синтетическом счете 20 «Основное производство». В Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [4] отмечено: «Счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов...» [4, с. 21]. Следовательно, этот счет не может быть использован для формирования фактической себестоимости тех активов, которые создаются, строятся или приобретаются организацией для продажи в рамках обычной деятельности. Для этого следует использовать счета 20 «Основное производство» и 41 «Товары».

По окончании работ и принятии законченных объектов техническими службами и службами, подтверждающими их соответствие ГОСТам и ТУ, готовые сооружения, предназначенные для продажи, должны отражаться в бухгалтерском учете на счетах 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и др. Однако акцент на такие объекты, относящиеся к оборотным активам, который сделан в ФСБУ 5/2019 «Запасы», помогает на практике их исключению из состава основных средств и нематериальных активов при ведении бухгалтерского учета и формировании показателей бухгалтерской (финансовой) от-

четности. На это в отношении объектов интеллектуальной собственности справедливо указывает Э.С. Дружиловская: «...на практике некоторые организации неправомерно, на наш взгляд, учитывают данные объекты в составе нематериальных активов. Утверждение же нового федерального стандарта будет способствовать устранению указанных ошибок» [13, с. 3]. Между тем в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденном приказом Минфина РФ от 9.06.2001 № 44н и действовавшим до 1 января 2021 г., было ясно сформулировано: «...к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы: используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); предназначенные для продажи (выделено мной — С.Н.); используемые для управленческих нужд организации» [7]. Отсюда следует вывод: все активы, предназначенные для продажи, и факты хозяйственной жизни, связанные с ними, должны быть представлены по методикам бухгалтерского учета материально-производственных запасов. В принятом ФСБУ 5/2019 «Запасы» закреплены такие же правила. Однако эти нормы действуют в отношении выделенных в отдельные классификационные группы конкретных видов запасов, что, по нашему мнению, дает возможность избежать ошибок при формировании учетной информации о запасах и повысить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 26.07.2019 №247-ФЗ). URL: <https://minfin.gov.ru/ru/performace/accounting/accounting/legislation/positions>
2. Ежегодное Послание Президента Российской Федерации Владимира Путина Федеральному собранию 15 января 2020 г. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/62582>
3. Запасы (ФСБУ 5/2019). Приказ Минфина РФ от 15.11.2019 №180н. URL: <https://minfin.gov.ru/ru/performace/accounting/accounting/legislation/positions>
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н). — М.: Эксмо, 2021. — 128 с.
5. Расходы организации (ПБУ 10/99). Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 06.04.2015 № 57н). URL: <https://minfin.gov.ru/ru/performace/accounting/accounting/legislation/positions>



6. Учет затрат на освоение природных ресурсов (ПБУ 24/2011). Приказ Минфина РФ от 06.10.2011 № 125н. URL: <https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/accounting/legislation/positions>
7. Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/2001). Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (в ред. от 16.05.2016 № 64н). URL: <https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/accounting/legislation/positions>
8. Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007). Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н (в ред. от 16.04.2016 №64н). URL: <https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/accounting/legislation/positions>
9. Учет основных средств (ПБУ 6/01). Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 16.05.2016 № 64н). URL: <https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/accounting/legislation/positions>
10. Аверчев И.В. МСФО. 1 000 примеров применения. — М.: Рид Групп, 2011. — 992 с.
11. Говдя В.В., Дегальцева Ж.В., Кругляк В.Р. Учет материально-производственных запасов в контексте законодательно-нормативной базы // Естественно-гуманитарные исследования. — 2020. — № 32(6). — С. 333–337.
12. Городилов М.А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений // Международный бухгалтерский учет. — 2020. — Т. 23. — Выпуск 8. — С. 844–863.
13. Дружиловская Э.С. Новые российские правила учета запасов и их соотношение с требованиями МСФО // Бухгалтер и закон. — 2017. — № 1(181). — С. 2–16.
14. Евстафьев Д., Ильницкий А. Предположения о грядущем мире. Откуда и куда мы идем? // Россия в глобальной политике. — 2020. — Том 18. — № 4(104). — С. 58–68.
15. Лисовская И.А., Трапезников Н.Г. Практические аспекты применения нового порядка учета запасов // Международный бухгалтерский учет. — 2021. — Т. 24. — № 1. — С. 4–23.
16. Миславская Н.А. Концепция понятия «запасы» и ее влияние на учетную практику // Аудитор. — 2018. — № 2(275). — С. 37–40.
17. Пеленкин А. Что такое балансъ вообще и бухгалтерский въ частности? — СПб.: Типографія Б.М. Вольфа, 1898. — 134 с.
18. Солдаткина О.А. Учет запасов в соответствии с МСФО (IAS) 2 и ФСБУ 5/2019 // Экономика и предпринимательство. — 2020. — № 5. — С. 1097–1101.

В РОССИИ НАЧАЛСЯ БУМ ФИНАНСОВЫХ ПИРАМИД

В первом квартале текущего года Центробанк выявил 124 нелегальных форекс-дилера и 85 финансовых пирамид. За год их число увеличилось почти вдвое. При этом более 45% мошенников действуют через Интернет, сообщают «Известия».

Банк России в I квартале 2021 года выявил 361 нелегальную финансовую компанию, в прошлом году подобных организаций в январе — марте насчитывалось 369. Число выявленных компаний с признаками финансовых пирамид за этот период выросло почти вдвое, с 58 до 85 компаний, число нелегальных форекс-дилеров увеличилось с 56 до 124, при этом число нелегальных кредиторов, наоборот, сократилось с 254 до 144, — сообщили в Центробанке.

Основной причиной роста финансовых махинаций эксперты считают низкие ставки по банковским депозитам. Из-за этого россияне стали чаще интересоваться инвестиционными операциями на рынке ценных бумаг, при этом многие приобретают их в мошенническом интернет-банкинге.

Как сообщил председатель комитета Госдумы РФ по финансовому рынку Анатолий Аксаков, законопроект о блоки-

ровке сайтов финансовых пирамид, фишинговых сайтов и сайтов нелегальных кредиторов принят в первом чтении и уже лежит на рассмотрении в Совете Федерации. Он может начать действовать в первом квартале 2022 года.

Во Владимирской области ранее возбудили ряд уголовных дел в отношении 61-летнего жителя Москвы, который управлял кредитным потребительским кооперативом, работавшим по принципу финансовой пирамиды. Организация предлагала гражданам делать вклады, обещая получение высокого дохода в короткие сроки. На протяжении нескольких лет вкладчики действительно получали выплаты, что привлекало в кооператив новых людей.

В 2019 году у организации была отозвана лицензия. Деньги гражданам не вернули, они были выведены с помощью коммерческих структур и похищены. Потерпевшими признаны свыше 1,6 тысячи человек, многие из которых являются пенсионерами. Общая сумма причиненного им ущерба превышает 700 млн рублей.

*Источник: NEWS.ru
Дата публикации: 21 мая 2021 г..*